Die Haftung des Erwerbers eines Unternehmens für die Steuerschulden des früheren Unternehmers

Inaugural - Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde der juristischen Fakultät

der

Friedrich - Alexander - Universität zu Erlangen

Vorgelegt von

Herbert Speer

Regierungsassessor aus Danzig

Approbiert am 20. Dezember 1937

1 9 3 8

Druck von A. W. Kafemann G. m. b. H., Danzig

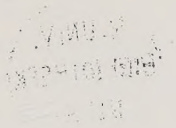
028/51

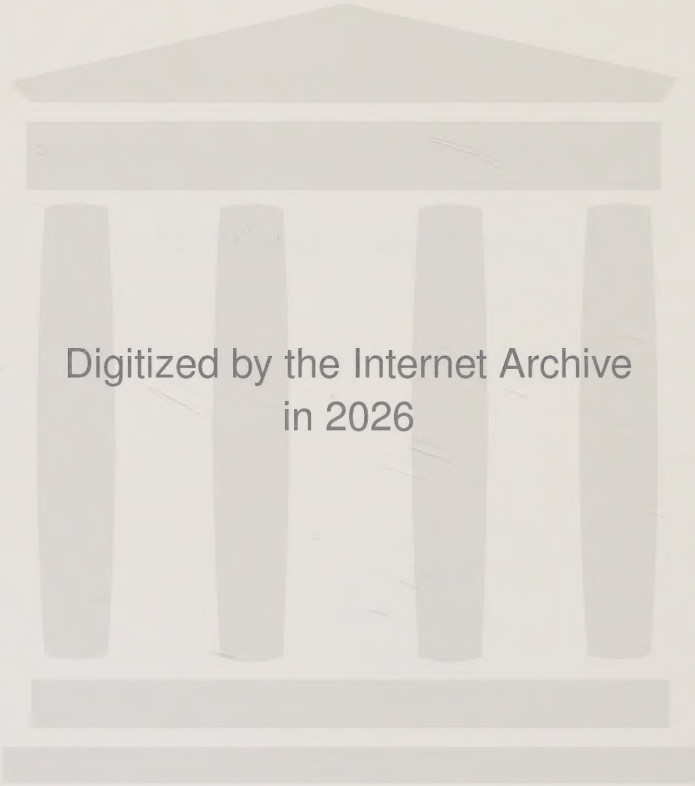
Referent:

Universitäts-Professor Dr. Wenzel

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meiner Mutter gewidmet




Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41533902_0037

Inhaltsübersicht.

Seite

Einleitung 9

§ 1. Die steuerrechtliche Haftung im allgemeinen 11

§ 2. Die Haftung des Erwerbers auf Grund steuerrechtlicher Vorschriften 21

I. Die Haftung nach § 116 Abs. 1 RAO. 21

A. Sinn und Zweck der Haftungsbestimmung 22

B. Die materiellen Voraussetzungen der Haftung . . . 24

1. Der Begriff der Übereignung 24

2. Der Begriff des Unternehmens oder des in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im ganzen 32

a) Unternehmen und Betrieb 32

b) „Die wesentlichen Grundlagen" als Merkmal des Unternehmens bzw. des Betriebes „im ganzen" 35

3. Die Übereignung in mehreren Rechtsakten . . . 44

4. Die Übereignung stilliegender Unternehmen . . . 45

5. Der Einfluß des mit dem Erwerb verfolgten Zwecks 46

6. Die Haftung bei weiterer Übereignung 48

C. Der Umfang der Haftung 49

1. Beschränkung auf bestimmte Steuern 49

a) Betriebsteuern 49

b) Steuerabzugsbeträge 55

2. Zeitliche Beschränkung 56

D. Der Inhalt der Haftung 57

E. Die Art der Haftung 59

1. Persönliche Haftung 59

2. Haftung als Gesamtschuldner 60

F. Die Haftung im Falle nichtiger oder anfechtbarer Übereignung 65

G. Die Haftung im Konkursfalle 65

H. Die Wirkung der Verjährung 66

J. Die Wirkung der Schuldtilgung und des Erlasses . 68

K. Das Verfahren bei der Geltendmachung der Haftung 70

L. Der Rechtsschutz des Erwerbers gegen seine Inanspruchnahme 72

Seite

II. Die Haftung nach § 117 Abs. 2 RAO. 79
III. Die Haftung nach § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. 80
IV. Die Haftung nach §§ 106 und 109 Abs. 1 RAO. 81
§ 3. Die Haftung des Erwerbers auf Grund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften 82
I. Allgemeines 82
II. Die Haftung nach § 25 Abs. 1 und 2 HGB. 84
III. Die Haftung nach §§ 419 und 2382 BGB. 86
IV. Die Geltendmachung der Haftung und der Rechtsschutz des Erwerbers 87
§ 4. Die Haftung des Erwerbers kraft Vertrages 89

Abkürzungen.

AufbrG.	Gesetz zur Aufbringung der Industriebelastung (Aufbringungsgesetz) vom 30. August 1924.
BefStG.	Beförderungssteuergesetz vom 29. Juni 1926 in der Fassung des Gesetzes vom 2. Juli 1936.
BeitrO.	Beitreibungsordnung vom 23. Juni 1923.
DStZ.	Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter.
ErbschStG.	Erbschaftssteuergesetz vom 22. August 1925.
EStG.	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934.
GrEG.	Grunderwerbsteuergesetz vom 11. März 1927 in der Fassung des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934.
GrStG.	Grundsteuergesetz vom 1. Dezember 1936.
IndBelG.	Industriebelastungsgesetz vom 30. August 1924.
JW.	Juristische Wochenschrift.
KapStDVO.	Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung vom 22. Dez. 1934.
Kart.	Mrozek, Steuerrechtsprechung in Karteiform.
KVG.	Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934.
LStDVO.	Lohnsteuerdurchführungsverordnung vom 29. November 1934.
RAO.	Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 in der Fassung des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1. Dezember 1936.
RdF.	Reichsminister der Finanzen.
RFH.	Sammlung der Entscheidungen u. Gutachten des Reichsfinanzhofs.
RGZ.	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RStBl.	Reichssteuerblatt.
StAnpG.	Steueranpassungsgesetz vom 16. Okt. 1934 mit den Änderungen des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1. Dez. 1936.
StSäumG.	Steuersäumnisgesetz vom 24. Dezember 1934.
StuW.	Steuer und Wirtschaft.
TStG.	Tabaksteuergesetz vom 12. September 1919 in der Fassung des Gesetzes vom 13. Dezember 1934.
UrkStG.	Urkundensteuergesetz vom 5. Mai 1936.
UStG.	Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934.
UStDB.	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 17. Oktober 1934.
VStG.	Versicherungssteuergesetz vom 9. Juli 1937.
VStO.	Vergnügungssteuerordnung vom 7. Juni 1933.
WStG.	Wechselsteuergesetz vom 12. Juli 1930.
WStAB.	Ausführungsbestimmungen zum Wechselsteuergesetz vom 20. November 1930.

Verzeichnis
der benutzten Bücher und Schriften.

Angerer, Haftung des Erwerbers eines Unternehmens im ganzen, in Deutsche Steuer-Zeitung, 22. Jahrg. 1933.

Arens, Karl, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht, in Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1. Jahrg. 1927.

Baumbach, Adolf, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., Berlin 1933.

Becker, Enno, Bedeutung der Sicherungsübereignung für die steuerrechtliche Beurteilung, in Steuer und Wirtschaft, 5. Jahrg. 1926.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930.

Boethke-Arlt, Reichsabgabenordnung mit Erläuterungen, 32. Ersatz- und Ergänzungslieferung, Köln 1937.

Buch, Georg, Schuld und Haftung im geltenden Recht, München 1914.

Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Band, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927.

Bürger, Hans, Die Rechtsfigur des Steuerschuldners, in Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht, 2. Jahrg. 1928.

Crisolli, Julius, Die Übertragung der steuerlichen Rechte und Pflichten, in Juristische Wochenschrift, 66. Jahrg. 1937.

Crisolli, Julius, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Teil, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1933.

Enneccerus, Ludwig, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Einleitung und Allgemeiner Teil, 13. Bearbeitung, Marburg 1931.

Enneccerus, Ludwig, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Recht der Schuldverhältnisse, 22. Aufl., Marburg 1923.

Goetzeler, Richard, Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers, in Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht, 2. Jahrg. 1928.

Heister, Die steuerliche Haftung nach der Reichsabgabenordnung, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Jahrg. 1934.

Herting, Umsatzsteuer bei Geschäftsveräußerungen (Partenkirchener Verordnung), in Deutsche Steuer-Zeitung, 26. Jahrg. 1937.

Hoeniger, Franz, Steuern und öffentliche Lasten in und nach der Zwangsversteigerung, in Deutsche Notar-Zeitschrift, 33. Jahrg. 1933.

Kluckhohn, Die Haftung für Steuerschulden bei der Veräußerung eines Unternehmens, in Deutsche Steuer-Zeitung, 22. Jahrg. 1933.

Liebisch, Arnold, Steuerrecht und Privatrecht, ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit, Köln 1933.

Luz, Die steuerliche Haftung bei Veräußerung eines Unternehmens, in Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie, Jahrg. 1926.

Mattern, Beitreibungsordnung, Berlin und Leipzig 1933.

Metz, Die Haftung des Betriebsnachfolgers, in Deutsches Steuerblatt, 18. Jahrg. 1935.

Mirbt, Hermann, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig-Erlangen 1926.

Müller, Walter, Die Rechtsnachfolge im Reichssteuerrecht, Diss. Stuttgart 1932.

Neumann, Siegfried, Haftung des Betriebsübernehmers für preußische Steuern, in Deutsches Steuerblatt, 19. Jahrg. 1936.

Nieberl, Albert, Die Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Berlin und Leipzig 1927.

Planck's Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Recht der Schuldverhältnisse, 4. Aufl., Berlin 1914.

Plückebaum, Die Haftung für fremde Steuerschulden nach Reichsabgabenordnung, besonders bei Zwangsversteigerung, Pacht und Pachtrückfall, in Deutsche Steuer-Zeitung, 21. Jahrg. 1932.

Popitz, Johannes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Berlin 1928.

Reinhardt, Fritz, Buchführung, Bilanz und Steuern, Band 1. Berlin 1937.

Reinhardt, Fritz, Steuerhaftung beim Erwerb eines Unternehmens oder eines Grundstücks, in Deutsche Steuer-Zeitung, 24. Jahrg. 1935.

Rogowski, F., Die Haftung des Betriebsnachfolgers für Umsatz- und Gewerbesteuer des Vorbesitzers, in Deutsche Steuer-Zeitung, 22. Jahrg. 1933.

Roth, Fritz, Der Wegfall des Steuersubjekts im deutschen Reichssteuerrecht, Diss. München 1927.

Schneider, Franz, Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen 1918.

Seiler, Paul, Die Haftung dritter Personen (Garantenhaftung) im Reichssteuerrecht, Diss. München 1927.

J. v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Recht der Schuldverhältnisse, 1. Teil, 9. Aufl., München, Berlin und Leipzig 1930.

Strohal, Emil, Schuldpflicht und Haftung, in Festgabe der Leipziger Juristenfakultät, München und Leipzig 1914.

Strutz, Georg, Grundbegriffe des Steuerwesens, Berlin 1922.

Volkmann, Ernst, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Diss. Greifswald 1926.

Wittlinger, Die Steuerhaftung des Erwerbers nach § 116 der Reichsabgabenordnung, in Zeitschrift für die freiwillige Gerichtsbarkeit und die Gemeindeverwaltung in Württemberg, Jahrg. 1935.

Deutsche Notar-Zeitschrift (früher Zeitschrift des Deutschen Notarvereins).

Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.

Juristische Wochenschrift.

Mrozek, Steuerrechtsprechung in Karteiform.

Reichssteuerblatt.

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichfinanzhofs.

Steuer und Wirtschaft.

Einleitung.

Mit dem Erwerb eines Unternehmens ergibt sich für den Erwerber in nicht unerheblichem Umfange eine Haftung für die steuerlichen Verbindlichkeiten seines Vorgängers. Bürgerlich-rechtliche Bestimmungen haben als Grundlage hierfür nur eine geringere Bedeutung, wichtiger sind vielmehr die im Interesse des Finanzbedarfs des Reichs erlassenen steuerrechtlichen Vorschriften. Insbesondere ist es der § 116 Abs. 1 RAO., der für den Erwerber eine nicht zu unterschätzende Bedeutung hat und vielfach in seinen schwerwiegenden Auswirkungen verkannt wird. Sein Inhalt ist nicht nur im Schrifttum, sondern auch in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs Gegenstand der verschiedenartigsten Auslegung gewesen. Durch § 21 Ziff. 11 StAnpG. ist seine bisherige Fassung geändert und nach einer Richtung hin auch vereinfacht worden. Dennoch wird diese Haftungsbestimmung in mancherlei Hinsicht immer wieder Streitfragen auslösen. Es erscheint daher förderlich, den § 116 Abs. 1 RAO. einmal einer eingehenden Prüfung zu unterziehen, zumal meines Wissens eine erschöpfende Darstellung hierüber noch nicht vorliegt.

Selbstverständlich müssen bei einer Untersuchung der Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfange der Erwerber eines Unternehmens für die Steuerschulden des früheren Unternehmers haftet, nicht nur die steuerrechtlichen, sondern auch die maßgebenden bürgerlich-rechtlichen Vorschriften behandelt werden. Der Hauptteil der Untersuchung wird aber der Darlegung des § 116 Abs. 1 RAO. als der für den Erwerber wesentlichsten Haftungsbestimmung gewidmet sein. Die Bedeutung dieser Bestimmung läßt es auch erforderlich erscheinen, als ersten Abschnitt zunächst die steuerrechtliche Haftung im allgemeinen zu prüfen. Hierbei werden wesentliche Rückschlüsse auf die Rechtsnatur des § 116 Abs. 1 RAO. gezogen werden können, die im ersten Teil des zweiten Abschnitts, dem eigentlichen Kernstück dieser Arbeit, ihre Nutzanwendung bei der Behandlung der Rechtsbehelfe des Erwerbers gegen seine Heranziehung finden werden. Nach einer Prüfung der übrigen steuerrechtlichen Vorschriften, die in besonders gelagerten Fällen eine Haftung des Erwerbers des Unternehmens begründen können, wird dann abschließend die Haftung des Erwerbers nach bürgerlichem Recht dargelegt werden.

§ 1.

Die steuerrechtliche Haftung im allgemeinen.

Nach der Begriffsbestimmung des § 1 RAO. sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Auch Zölle fallen darunter, nicht dagegen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten). Diese Begriffsbestimmung gilt gemäß § 8 RAO. nicht nur für die Steuern des Reichs, sondern auch für die Steuern aller übrigen öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, also der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbände und der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts.

Das Steuerrecht ist ein Sondergebiet des öffentlichen Rechts, nämlich die Summe der Gebote und Verbote, sowie der Gewährungen, die die Rechtsordnung auf dem Gebiet der Besteuerung aufgestellt hat[1]). Nach § 1 StAnpG. sind die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen, wobei Volksanschauung, Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Hiernach wie auch aus §§ 5 und 6 StAnpG. ergibt sich, daß den Begriffen des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht keine Allgemeingültigkeit zuzuerkennen ist[2]). Wann und inwieweit solche Begriffe im Einzelfall im Steuerrecht Anwendung finden, braucht hier nicht weiter untersucht zu werden. Wichtig ist allein die Feststellung,

[1]) Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts S. 1.

[2]) Diese Erkenntnis ging übrigens auch schon bereits aus § 4 RAO. in der Fassung vom 13. 12. 1919 bzw. § 9 der Fassung vom 22. 5. 1931, sowie aus dem vom Reichsfinanzhof und vom Schrifttum entwickelten Grundsatz hervor, daß in Steuersachen im allgemeinen weniger eine streng juristische, rein bürgerlich-rechtliche, als in erster Linie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten sei; vgl. RFH. Bd. 7 S. 85 f., Bd. 12 S. 343, 351, Bd. 14 S. 219; StuW. 1930 Rspr. Nr. 321, Becker, Reichsabgabenordnung § 4 Anm. 6 u. 23, Crisolli S. 39, Goetzeler, Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die Steuerpflicht a. a. O. S. 256, Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts S. 79.

daß der Begriff des Steuerschuldverhältnisses [3]), das den Ausgangspunkt für die Haftung im Steuerrecht bildet, sich wesentlich von dem des bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnisses unterscheidet. Das hat seinen Grund darin, daß das Steuerschuldverhältnis ein Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts ist, bei dem sich nicht Gleichberechtigte gegenüberstehen, sondern der einzelne gegenüber der Volksgesamtheit, verkörpert durch den Staat bzw. die öffentlich-rechtlichen Verbände.

Auch im Steuerrecht knüpft das Schuldverhältnis ein rechtliches Band zwischen zwei Rechtspersönlichkeiten, vermöge dessen der eine Teil, der Steuerberechtigte, befugt ist, von dem anderen, dem Steuersubjekt, eine Leistung zu fordern [4]). Während das Schuldverhältnis des Privatrechts aber, abgesehen von einigen gesetzlich bestimmten Fällen, im allgemeinen auf einem Rechtsgeschäft beruht, entsteht das Schuldverhältnis des Steuerrechts allein durch die Verwirklichung des gesetzlich, also vom Steuerberechtigten selbst festgelegten Steuertatbestandes (§ 3 StAnpG.). Während weiter der Gläubiger des Privatrechts zwar berechtigt, nicht aber verpflichtet ist, die geschuldete Leistung zu fordern (§ 241 BGB.),

[3]) Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis S. 4 ff. und Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts S. 86 f. leugnen allerdings das Bestehen eines Steuerschuldverhältnisses und bezeichnen die rechtlichen Beziehungen zwischen dem Reich bzw. einem anderen öffentlich-rechtlichen Verband und dem Steuerpflichtigen als Gewaltabgabenverhältnis. Demgegenüber sehen Müller, Die Rechtsnachfolge im Reichssteuerrecht S. 93, Volkmann, Schuld und Haftung im Steuerrecht S. 7, Roth, Der Wegfall des Steuersubjekts im deutschen Reichssteuerrecht S. 7 und Bürger, Die Rechtsfigur des Steuerschuldners a. a. O. S. 78 das Vorliegen eines Steuerschuldverhältnisses als gegeben an, während Mirbt S. 86 eine vermittelnde Haltung annimmt. Crisolli S. 95 hält die Konstruktion eines besonderen Steuerschuldverhältnisses nicht für erforderlich; da alle steuerlichen Verpflichtungen der Unterworfenheit unter die Steuergesetze entspringen, erscheint ihm der umfassendere Begriff eines Steuerpflichtverhältnisses ausreichend.

Nach nationalsozialistischer Weltanschauung ist die Steuer ihrem Wesen nach eine Leistung, zu der jeder Volksgenosse kraft seiner Zugehörigkeit zur Volksgesamtheit verpflichtet ist. Ihre Entrichtung bildet den Ausdruck der allgemeinen Bereitschaft des einzelnen zur Volksganzheit. Da im übrigen auch die Rechtssätze, in denen die Verpflichtungen im einzelnen ihre Grundlage finden, nicht nur den Steuerpflichtigen, sondern auch den Steuerberechtigten binden, kann von einem Gewaltverhältnis niemals die Rede sein. Gegen die Bezeichnung als Steuerpflichtverhältnis bestehen zwar an sich keine Bedenken, im Hinblick darauf jedoch, daß die gesetzgeberische und richterliche Praxis stets von Steuerschuld und Steuerforderung spricht, erscheint die Bezeichnung des steuerrechtlichen Grundverhältnisses als Schuldverhältnis am zweckentsprechendsten.

[4]) Der Inhalt des Steuerschuldverhältnisses beschränkt sich nicht nur auf die Zahlung der Steuern, sondern umfaßt auch die sonstigen Leistungsverpflichtungen, insbesondere die Hilfspflichten zur Ermittelung und Durchsetzung des Steueranspruchs; vgl. Roth S. 8, Volkmann S. 8; vom Gesichtswinkel des Steuerpflichtverhältnisses aus auch Crisolli S. 96.

ergibt sich für den Steuerberechtigten als Ausfluß der das Steuerrecht beherrschenden Grundsätze der Gerechtigkeit und der Gesetzmäßigkeit [5]) grundsätzlich auch die Verpflichtung, den bestehenden Steueranspruch geltend zu machen (§ 204 RAO.). Schließlich unterscheidet sich das Steuerschuldverhältnis auch noch insoweit von dem des bürgerlichen Rechts, als der Steuerberechtigte in der Lage ist, seine Ansprüche unmittelbar durch eigene Organe vollstrecken zu lassen (§§ 325 ff. RAO.), während der Privatrechtsgläubiger zur Erfüllung seines Anspruchs kein unmittelbares Zugriffsrecht gegen den Schuldner besitzt, sondern hierzu, selbst wenn sich dieser der Zwangsvollstreckung unterworfen hat, der Hilfe staatlicher Organe bedarf.

Wo die Reichsabgabenordnung von „Ansprüchen aus Steuergesetzen", von „Leistungen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden" oder von „Pflichten, die wegen der Besteuerung auferlegt sind", spricht, sind damit grundsätzlich alle Pflichten einschließlich der Hilfspflichten gemeint [6]). Enger dagegen ist der Begriff des Steueranspruchs. Er bezeichnet nur die Steuerschuld selbst, sowie die Ansprüche auf solche Nebenleistungen, die unter den Begriff der Steuer fallen. Steuerschuld ist die Verpflichtung zur Leistung einer Steuer. Sie entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Schuldner dieser Schuld ist derjenige, in dessen Person der Steuertatbestand unmittelbar verwirklicht wird [7]) [8]). Die Reichsabgabenordnung nennt ihn den Steuerpflichtigen (§ 97 Abs. 1 RAO.) [9]).

Neben der Schuld kennt das Steuerrecht ebenso wie das bürgerliche Recht auch den Begriff der Haftung. Die Worte „haften" und „Haftung" haben eine ganz verschiedenartige Verwendung gefunden. Wie im

---

[5]) Vgl. Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens S. 27 ff., Crisolli S. 23 ff., Mirbt S. 8, Becker § 4 Anm. 8.

[6]) Crisolli S. 96.

[7]) Vgl. hierzu Becker § 79 Anm. 5, Crisolli S. 96, Goetzeler a. a. O. S. 234, Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht a. a. O. S. 573, Bürger a. a. O. S. 75 ff.

[8]) So ist z. B. Schuldner der Einkommensteuer derjenige, dem das Einkommen zufließt, Schuldner der Vermögensteuer der Inhaber des Vermögens und Schuldner der Umsatzsteuer der Unternehmer i. S. von § 2 UStG.

[9]) Im Sinne der verfahrensrechtlichen Vorschriften umfaßt der Begriff Steuerpflichtiger dagegen jeden, der von der Steuerbehörde als Steuerschuldner oder als Haftender in Anspruch genommen wird; vgl. Reinhardt, Steuerhaftung beim Erwerb eines Unternehmens oder eines Grundstücks in DStZ. 1935 S. 345.

Privatrecht [10]), so bezeichnen sie auch hier zunächst ganz allgemein das Unterworfensein unter den Zugriff des Gläubigers, oft auch haben sie die Bedeutung der Schuldverpflichtung selbst. Endlich werden sie auch verwandt zur Kennzeichnung des Umfangs der Haftung [11]).

Diese Bedeutung des Begriffs Haftung interessiert hier aber nicht. Es soll vielmehr im Gegensatz zu der steuerrechtlichen Schuld zunächst allein die Rede sein von der steuerrechtlichen Haftung, die dadurch entsteht, daß die Steuergesetze jemand die Verpflichtung auferlegen, für eine Leistung, die ein anderer als steuerrechtliche Schuld schuldet, einzustehen, d. h. persönlich zu haften [12]).

Der Grund zur Einführung der Rechtsfigur dieser steuerrechtlichen Haftung liegt in der Notwendigkeit der Steuersicherung. Es ist eine aus dem Interesse der möglichsten Sicherung des Steueraufkommens geborene Eigentümlichkeit des Steuerrechts, daß die Zugriffsmöglichkeit des Steuerberechtigten weitgehendst auf dritte Personen ausgedehnt ist [13]), die für eine Steuerschuld einstehen müssen, obgleich sie den steuerbegründenden Tatbestand nicht verwirklicht haben. Wie ist nun das Wesen dieser Haftung zu verstehen?

Crisolli [14]) ist der Ansicht, die Haftung sei in ihrem Wesen keine Haftung für fremde Verbindlichkeit, sondern eigene Leistungspflicht. Die Pflicht, eine Steuer aus eigenem Vermögen zu entrichten, sei nicht nur demjenigen auferlegt worden, der in seiner Person den steuerbegründenden Tatbestand erfüllt hat, sondern auch allen übrigen Personen, bei denen bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Der Unterschied zwischen der Steuerschuld und der Haftschuld bestehe also nur darin, daß der Leistungsverpflichtete in dem einen Falle auf Grund eigener Verwirklichung des Steuertatbestandes, in dem anderen Fall auf Grund der Verwirklichung eines haftpflichtigmachenden Tatbestandes eine Steuerschuld zu entrichten habe [15]).

---

[10]) Vgl. Strohal, Schuldpflicht und Haftung S. 18, 28 und 34, Buch, Schuld und Haftung im geltenden Recht S. 17, 27, Enneccerus, Recht der Schuldverhältnisse S. 7, Staudinger, Recht der Schuldverhältnisse S. 4, Planck, Recht der Schuldverhältnisse S. 18.

[11]) Z. B. in § 8 Abs. 2 StAnpG., wo das Wort „haften" nicht nur die Haftung in Bezug auf die Verpflichteten selbst bedeutet, sondern gleichzeitig die gegenständlich beschränkbare Haftung der Erben nach §§ 1975 bzw. 1990 BGB. auch für das Steuerrecht begründet.

[12]) Stets oder nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen.

[13]) Crisolli S. 123. [14]) Crisolli a. a. O.

[15]) Crisolli widerspricht sich aber selbst, indem er die Haftung Dritter an anderer Stelle als Einstehenmüssen für die Steuerschuld eines anderen bezeichnet (S. 125 u. 128).

Die Begründung, die Crisolli für seine Auffassung gibt, ist nicht überzeugend. Gewiß ist es richtig, daß die von dem Haftpflichtigen zu bewirkende Leistung ihrem Umfange nach dieselbe ist wie die des Schuldners. Hieraus läßt sich aber noch nicht folgern, daß er eine eigene Leistung und nicht eine fremde zu erbringen hat. Um den Begriff der steuerlichen Haftung zu klären, bedarf es eines Eingehens auf die deutschrechtliche Auffassung über Schuld und Haftung, deren Anwendung übrigens auch auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts sehr umstritten ist, nicht. Die Trennung von Schuld und Haftung bei dem Schuldner selbst als zweier verschiedener Rechtsfiguren ist im Steuerrecht nicht durchgeführt, das Einstehenmüssen des Schuldners für die von ihm geschuldete Leistung ist vielmehr von vornherein ein wesentlicher Bestandteil seiner Verpflichtung selbst [16]). Wenn nun die Steuergesetze jemandem neben dem Schuldner eine Haftung auferlegen, ohne daß zunächst eine Leistungsverpflichtung für ihn bestand, so kann es sich dabei nur um die Haftung für eine fremde Schuld handeln. Gerade der von Crisolli hervorgehobene Unterschied zwischen der Steuerschuld und der Verpflichtung des Dritten, den Crisolli anscheinend nur für geringfügig hält, läßt erkennen, daß der Haftende nicht für seine eigene Schuld, sondern für die eines anderen in Anspruch genommen wird. Die Reichsabgabenordnung unterscheidet denn in § 97 auch scharf zwischen dem Steuerschuldner und den Personen, die nach den Steuergesetzen neben diesem (oder an seiner Stelle) persönlich für die Steuer haften. Noch klarer wird die Unterscheidung ausgedrückt in § 7 Abs. 1 BeitrOrdn., wo neben dem Selbstschuldner von demjenigen die Rede ist, der für eine Leistung, die ein anderer schuldet, persönlich haftet (steuerrechtliche Haftung).

Zusammenfassend läßt sich sagen, gerade aus der Tatsache, daß die Haftenden die schuldnerische Leistung zu erbringen haben, ohne den schuldbegründenden Tatbestand selbst verwirklicht zu haben, ergibt sich, daß ihre Haftung ein Einstehenmüssen für eine fremde Verbindlichkeit ist [17]). Schuld und Haftung in diesem Sinn schließen daher einander aus.

Wenn Crisolli entgegengesetzter Ansicht ist, so beruht das wohl darauf, daß er die Konstruktion eines besonderen Steuerschuldverhält-

[16]) Vgl. Seiler, Die Haftung dritter Personen im Reichssteuerrecht S. 2, Goetzeler a. a. O. S. 234.

[17]) So auch Reinhardt DStZ. 1935 S. 346, Becker § 79 Anm. 5, Mirbt S. 102, Arens a. a. O. S. 647, Goetzeler a. a. O. S. 236, Seiler S. 2, Roth S. 12; vgl. auch Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht S. 29.

nisses als entbehrlich betrachtet und die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer und die sonstigen Leistungspflichten ebenso wie die Steuerhaftung lediglich unter dem Gesichtswinkel eines Steuerpflichtverhältnisses betrachtet[18]). Verneint man das Vorliegen eines besonderen Steuerschuldverhältnisses, so erübrigt sich allerdings auch die Konstruktion eines besonderen Haftungsverhältnisses der erwähnten Art. Zur Förderung der Systematik des Steuerrechts erscheint jedoch schon allein im Hinblick auf die verschiedenen, leider nicht immer klar abgegrenzten Begriffe der Steuergesetze, insbesondere der Reichsabgabenordnung, die Aufstellung eines Steuerschuldverhältnisses und eines Haftungsverhältnisses zweckmäßig.

Es mag Crisolli zugegeben werden, daß das hier behandelte Haftungsverhältnis[19]) nicht nur das Unterworfensein unter den Zugriff des Steuerberechtigten (für eine fremde Schuld) erzeugt, sondern auch eine Verpflichtung. Diese ist aber ihrem Wesen nach nicht identisch mit der Steuerschuld. Hier wird vielmehr lediglich das Einstehenmüssen für die Schuld eines anderen zur Verpflichtung. Die Verpflichtung steht aber in einem derartig starken Abhängigkeitsverhältnis zur Steuerschuld, sie ist mit dieser so eng verwachsen, daß sie das Wesen der Haftung als einer Fremdhaftung, d. h. einer Haftung für eine fremde Steuerschuld nicht zu beseitigen vermag[20]).

Für diese Fremdhaftung, die dadurch entsteht, daß die Steuergesetze jemand die Verpflichtung auferlegen, eine Steuer, die ein anderer schuldet, zu entrichten, ohne daß er den schuldbegründenden Tatbestand selbst verwirklicht hat, haben sich allgemein anerkannte Bezeichnungen noch nicht durchgesetzt. Der Reichsfinanzhof hat es bisher ängstlich vermieden, den Fällen der Fremdhaftung einen besonderen Namen zu geben. Den Schuldner aus dem Steuerschuldverhältnis pflegt er als Steuerpflichtigen, als Hauptsteuerschuldner oder als eigentlichen Steuerschuldner zu bezeichnen, während er den Schuldner aus dem Haftungsverhältnis den Haftpflichtigen, Haftenden, Haftungsschuldner oder auch Zweitschuldner nennt[21]). Man steht also vor einer Vielzahl von Ausdrücken, die geeignet ist, die ohnehin schon durch den allzu vielseitigen

---

[18]) Crisolli S. 95.

[19]) Dieses Haftungsverhältnis ist ebenso wie das Steuerschuldverhältnis kein Gewaltverhältnis, sondern ein Forderungsverhältnis, vgl. Seiler S. 4.

[20]) Auch § 120 RAO. spricht hier (in einem anderen Zusammenhang) von der Erfüllung der Verbindlichkeiten „eines anderen".

[21]) Vgl. z. B. RFH. Bd. 14 S. 208, Bd. 19 S. 96, Bd. 23 S. 109; Kart. RAO. 1931 § 112 R. 5 u. 6; § 116 Abs. 1 R. 16; StuW. 1930 Rspr. Nr. 230.

Gebrauch der Worte Schuld und Haftung herrschende Verwirrung noch zu vergrößern. Es ist daher zu begrüßen, daß sich im Schrifttum für diese Fremdhaftung als solche vereinzelt schon eine einheitliche Ausdrucksweise findet, nämlich das Wort Nebenhaftung[22]). Diese Bezeichnung ist im Hinblick darauf, daß die Steuergesetze jene Verpflichtung vielfach durch die Wendung zum Ausdruck bringen, daß neben dem Steuerschuldner weitere näher bezeichnete Personen für die Steuer haften, durchaus berechtigt. Sie hilft wesentlich mit, das durch die verschiedenartige Verwendung des Wortes Haftung geschaffene Gestrüpp im Sprachgebrauch des Steuerrechts zu entwirren[23]). Für den Schuldner aus diesem Haftungsverhältnis ist jedoch auch im Schrifttum bisher kein Ansatz zu einheitlichen Bezeichnungen zu erblicken. Der vielfach benutzte Ausdruck Haftender[24]) ist zu allgemein. Die Bezeichnung Haftungsschuldner[25]) kennzeichnet zwar die Verpflichtung des Dritten gut, was von den Worten Nebenschuldner[26]) und Zweitschuldner nicht gesagt werden kann, dennoch möchte ich der von Arens[27]) gewählten Bezeichnung Nebenhafter den Vorzug geben, weil sie von vornherein klarstellt, daß darunter ein aus einem Neben-Haftungsverhältnis Verpflichteter zu verstehen ist[28]). Der aus dem Steuerschuldverhältnis Verpflichtete kann dann, ohne daß es zu Mißverständnissen kommt, Steuerschuldner genannt werden, wobei jedoch Zusätze wie „eigentlicher" nicht schädlich sein dürften.

Fälle der steuerrechtlichen Nebenhaftung finden sich in den verschiedensten Gesetzen, so z. B. in der RAO. §§ 109, 111 Abs. 1 u. 2, 112, 115 Abs. 1, 116, 117, 163 Abs. 3, 416, ferner in § 7 WStG., §§ 10 Abs. 2 und 16 Abs. 2 KVG., § 15 Abs. 3, 5 und 6 ErbschStG., § 8 GrStG., § 23 VStO., § 6 UrkStG.[29]).

---

[22]) So Arens a. a. O. S. 574 ff., Crisolli S. 123 ff. u. Liebisch S. 29.

[23]) Die von Seiler ohne nähere Begründung verwendete Bezeichnung Garantenhaftung bewirkt das Gegenteil und ist daher allein schon aus diesem Grunde abzulehnen.

[24]) Z. B. Reinhardt DStZ. 1935 S. 345, Becker § 79 Anm. 6 u. 7, Bühler S. 230, Goetzeler a. a. O. S. 240.

[25]) Z. B. Crisolli S. 123, Seiler S. 6.

[26]) Liebisch S. 31.

[27]) a. a. O. S. 576.

[28]) Die Bedenken, die Liebisch S. 31 in sprachlicher Beziehung gegen diesen Ausdruck hegt, vermag ich nicht zu teilen.

[29]) Schließlich auch in § 23 der Danziger Lustbarkeitssteuerordnung vom 22. 11. 1934, in § 24 Abs. 2 des Danziger Gewerbesteuergesetzes vom 31. 12. 1931 und in § 9 Abs. 3—5 des Danziger Erbschaftssteuergesetzes vom 31. 12. 1931.

Eine Haftung für fremde Steuerschulden ist auch die sogen. Garantiehaftung des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts, ein Sicherungsverhältnis, das auf den Pflichtigen ganz oder teilweise die Gefahr abwälzt, die dem Steueraufkommen aus der Unvollkommenheit der amtlichen Überwachung der steuerpflichtigen Ware droht. Auch diese Haftung ist als eine von dem Steuerschuldverhältnis begrifflich verschiedene Rechtseinrichtung anzusehen, wenngleich bei ihr der Grundsatz der Akzessorität nicht so streng durchgeführt ist wie bei der Nebenhaftung [30]).

Verpflichtungen eigener Art bilden dagegen diejenigen Fälle der Gesamtschuldnerschaft, bei denen jeder der solidarisch Haftenden selbst Steuerschuldner ist, wie z. B. in § 25 KVG., § 20 GrEG., § 15 Abs. 1 ErbschStG., § 7 Abs. 2 StAnpG., ferner die Fälle der Ersatzhaftung [31]), der Haftung bei Verfallerklärung [32]), sowie der Haftung aus § 113 RAO. Auch die Gesamtrechtsnachfolger, die gemäß §§ 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. haften, sind in Wirklichkeit Schuldner. Sie sind es zwar nicht dadurch geworden, daß sie den Steuertatbestand verwirklicht haben, wie die Schuldner in den soeben genannten Fällen, sie haben diese Rechtsstellung aber durch die Gesamtrechtsnachfolge erlangt [33]). Obwohl ihre Verpflichtung mit der des ursprünglich Verpflichteten identisch ist, wird sie von der Reichsabgabenordnung durch die Verweisung in § 119 Abs. 1 auf § 97 Abs. 2 dieser als Haftung gegenübergestellt [34]). Das kann aber nichts daran ändern, daß es sich bei ihrer Haftung nicht lediglich um ein Einstehenmüssen für die Schuld eines anderen (des Rechtsvorgängers), eine Fremdhaftung handelt, sondern tatsächlich um eine eigene, durch die Gesamtrechtsnachfolge entstandene Leistungspflicht. Die Haftung dieses Rechtsnachfolgers unterscheidet sich denn auch grundlegend von der des Nebenhafters, als er im Gegensatz zu diesem, der gegen seine Heranziehung jederzeit uneingeschränkt dieselben Rechtsmittel geltend machen kann, die dem Steuerschuldner zustehen (§ 119 Abs. 1 RAO.),

---

[30]) Vgl. Arens a. a. O. S. 627 ff., Goetzeler a. a. O. S. 237 f., Crisolli S. 131.

[31]) Die Haftung, die den trifft, dem die Pflicht zur Entrichtung der Steuerschuld vor demjenigen auferlegt ist, der den steuerbegründenden Tatbestand erfüllt hat, wie z. B. den Arbeitgeber und den Ertragsschuldner gemäß § 38 Abs. 1 EStG. i. V. mit § 46 Abs. 1 LStDVO. bzw. § 44 Abs. 1 EStG. i. V. mit § 5 Abs. 1 KapStDVO. Diese Haftung ist eine Ersatzhaftung, der Haftungsanspruch ist ohne Einschränkung ebenso zu beurteilen wie der Steueranspruch selbst; so auch Crisolli S. 123 u. 243 und Arens a. a. O. S. 620. A. M. RFH. Bd. 14 S. 208, Becker § 79 Anm. 7.

[32]) § 163 Abs. 3 RAO.

[33]) So auch Reinhardt DStZ. 1935 S. 347 u. Arens a. a. O. S. 644.

[34]) Vgl. auch die ausdrückliche Bezeichnung des Rechtsnachfolgers in § 119 Abs. 2 RAO. als Haftender.

die Unanfechtbarkeit der Steuerschuld dem Rechtsvorgänger gegenüber gegen sich gelten lassen muß (§ 119 Abs. 2).

Da auch die Vorschrift des § 116 Abs. 1 RAO., deren Untersuchung den Hauptteil dieser Arbeit bilden wird, einen Fall der Nebenhaftung darstellt [35]), erscheint es zweckmäßig, bereits hier beim allgemeinen Teil der steuerlichen Haftung eine kurze Untersuchung über die Entstehung und Bedeutung der Nebenhaftung anzustellen. Die Nebenhaftung entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Verpflichtung knüpft, für die Steuerschuld oder sonstige Geldschuld eines anderen neben diesem einzustehen. Sie setzt also ein Schuldverhältnis voraus, zu dem sie hinzutritt. Weiter muß noch ein besonderer Tatbestand vorliegen, der den Kreis der Sachverhalte umschreibt, in denen eine Nebenhaftung bestimmter Art eintritt. Dieser besondere Tatbestand besteht mindestens aus einer Beziehung des Nebenhafters zum Schuldner oder zu dem schuldbegründenden Tatbestand, sehr häufig aber außerdem aus einer Reihe weiterer Erfordernisse [36]) [37]).

Im allgemeinen soll der Nebenhafter durch seine Leistung dem Steuerberechtigten das verschaffen, was der Schuldner leisten soll, seine Verpflichtung ist daher grundsätzlich in ihrem Bestande und ihrem Umfange von der Schuld abhängig und infolge des Sicherungszwecks der Nebenhaftung dieser gleich [38]), sofern sie nicht, wie es gelegentlich der Fall ist, auf einen Teil der schuldnerischen Leistung beschränkt ist [39]). Die Voraussetzungen für die Nebenhaftung und ihren Umfang im einzelnen ergeben sich aus dem jeweiligen Tatbestand der Haftungsbestimmungen.

Nebenhafter und Schuldner sind nach § 7 Abs. 1 StAnpG. Gesamtschuldner. Durch diese Verknüpfung der beiden Schuldner aus dem

---

[35]) So auch Goetzeler a. a. O. S. 237, Liebisch S. 28, Crisolli S. 129; a. M. dagegen Arens a. a. O. S. 643 f, der einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge annimmt. Im einzelnen vgl. unten § 2 L.

[36]) Arens a. a. O. S. 575.

[37]) So tritt z. B. nach § 116 Abs. 1 RAO. die Haftung für die Betriebsteuern ein, wenn jemand das Unternehmen erwirbt. Dagegen ist nach § 109 RAO. für die Haftung des Vertreters für Steuerschulden des Vertretenen außer der Vertretereigenschaft noch weitere Voraussetzung, daß eine Verkürzung von Steueransprüchen oder unrechtmäßige Erstattungen oder Vergütungen vorliegen, die durch schuldhafte Verletzung der dem Vertreter in den §§ 103—108 RAO. auferlegten Pflichten verursacht ist.

[38]) Auch hinsichtlich der Nebenleistungen, die selbst Steuern sind; vgl. Crisolli S. 125, Becker § 104 Anm. 3, Arens a. a. O. S. 576; RFH. in StuW. 1928 Rspr. Nr. 426 u. 1929 Nr. 200.

[39]) Z. B. § 15 Abs. 3, 5 u. 6 ErbschStG.

Nebenhaftungsverhältnis und dem Steuerschuldverhältnis, wie auch durch die Bestimmung des § 97 Abs. 2 RAO. ist die Bedeutung der Nebenhaftung zwar von vornherein stark eingeschränkt, jedoch nicht gänzlich beseitigt worden. Die Unterscheidung zwischen Schuld- und Nebenhaftung hat daher keineswegs nur theoretische, sondern auch weitgehende praktische Bedeutung.

Zunächst einmal gilt das im Steuerrecht herrschende Legalitätsprinzip hinsichtlich des Nebenhafters nur in beschränktem Umfange. Während nämlich die Steuerbehörden grundsätzlich verpflichtet sind, den staatlichen Steueranspruch dem Schuldner gegenüber geltend zu machen und durchzusetzen, braucht die Haftbarmachung des Nebenhafters nicht schlechthin von Amts wegen vorgenommen zu werden, sondern ist, wie sich aus § 118 RAO. ergibt, in das freie Ermessen des Finanzamts gestellt [40]).

Weiterhin ist die Stellung des Nebenhafters noch insoweit von der der übrigen Gesamtschuldner herausgehoben, als er nach § 149 RAO. von der Haftung frei wird [41]), wenn der Anspruch gegen den Schuldner verjährt ist [42]), es sei denn, daß ihm selbst eine Hinterziehung zur Last fällt.

Im übrigen unterscheidet sich der Nebenhafter nicht von denjenigen Gesamtschuldnern, die selbst Schuldner sind. Wie § 421 BGB. für das bürgerliche Recht, so bestimmt § 7 Abs. 3 StAnpG. für das Steuerrecht, daß jeder der Gesamtschuldner die ganze Leistung schuldet. Nach Abs. 4 a. a. O. kommt Zahlung (Entrichtung) durch einen Gesamtschuldner den anderen zustatten. Handelt es sich jedoch nicht um die Erfüllung einer Zahlungspflicht, sondern einer anderen Pflicht (z. B. zur Auskunftserteilung), so kommt nach Abs. 5 a. a. O. Pflichterfüllung durch einen Gesamtschuldner den übrigen dann nicht zugute, wenn es für das Finanzamt von Wert ist, daß die Pflicht auch von ihnen erfüllt wird. Ob der Erlaß befreiende Wirkung für alle Gesamtschuldner hat, darüber besagt

[40]) Vgl. RFH. Bd. 20 S. 201, Bd. 26 S. 311; Kart. UStG. 1926 § 1 Nr. 1 R. 131, ErbschStG. 1925 § 15 Abs. 3 R. 3; RStBl. 1934 S. 86; Reinhardt DStZ. 1935 S. 347, Arens a. a. O. S. 588 f., Crisolli S. 127, Bühler S. 71, Goetzeler a. a. O. S. 239, Heister a. a. O. S. 408, Liebisch S. 30 u. 76, Becker § 90 Anm. 3, § 92 Anm. 4, § 108 Anm. 2; im einzelnen vgl. unten § 2 E 2.

[41]) Für diejenigen Gesamtschuldner, die selbst Steuerschuldner sind, gilt § 149 RAO. nicht, für sie läuft die besondere Verjährung; vgl. Becker Anm. zu § 126, Crisolli S. 126, Liebisch S. 51; RFH. Bd. 19 S. 101, StuW. 1930 Rspr. Nr. 446.

[42]) Die Verjährung begründet nicht nur wie im bürgerlichen Recht eine Einrede, sondern sie bewirkt das Erlöschen der Steuerschuld mit ihren Nebenansprüchen (§ 148 RAO.).

das Gesetz nichts. Aus der Rechtsnatur des steuerlichen Erlasses ergibt sich jedoch, daß er grundsätzlich nur für den Gesamtschuldner wirkt, zu dessen Gunsten er verfügt worden ist, nicht dagegen für die übrigen, auch nicht für den Nebenhafter, sofern nicht gerade die Absicht der Steuerbehörde erkennbar dahin ging, auf den Steueranspruch auch ihm gegenüber zu verzichten [43]).

Im folgenden sollen die Voraussetzungen im einzelnen untersucht werden, unter denen der Erwerber eines Unternehmens für die Steuerschulden des früheren Unternehmers haftet. Die Untersuchung wird sich in drei Hauptteile gliedern. Zunächst ist die Haftung auf Grund steuerlicher Bestimmungen zu prüfen. Dieser Teil wird entsprechend seiner Bedeutung der umfangreichere und wesentlichste sein. Anschließend daran erfolgt dann eine Untersuchung, inwieweit sich aus bürgerlichrechtlichen Vorschriften und aus vertraglichen Verpflichtungen heraus eine Haftung herleiten läßt.

§ 2.

Die Haftung des Erwerbers auf Grund steuerrechtlicher Vorschriften.

I. Die Haftung nach § 116 Abs. 1 RAO.

§ 116 Abs. 1 RAO. lautet:

> Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen übereignet, so haftet der Erwerber neben dem früheren Unternehmer für
> 1. Steuern, bei denen die Steuerpflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, vorausgesetzt, daß die Steuern auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Steuerabschnitts oder Kalenderjahrs entfallen;
> 2. Steuerabzugsbeträge, die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs an das Finanzamt abzuführen waren.

Diese Bestimmung begründet also unter gewissen Umständen eine Haftung des Erwerbers für die Steuerschulden seines Vorgängers. Nach einer kurzen Ausführung über Sinn und Zweck der Bestimmung soll zunächst untersucht werden, wann die Haftung eintritt, d. h. wann die

---

[43]) Ebenso Crisolli S. 126, Becker § 108 Anm. 3 a, Heister a. a. O. S. 407, Liebisch S. 45; RFH. Bd. 18 S. 131, StuW. 1927 Nr. 514. A. M. Arens a. a. O. S. 576, Seiler S. 66. Ausführlicher vgl. unten zu § 2 J.

materiellen Voraussetzungen des § 116 Abs. 1 RAO. als vorliegend anzusehen sind. Im Anschluß daran ist zu prüfen, inwieweit die Haftung eintritt, d. h. welchen Umfang und Inhalt die Haftung hat. Abschließend ist dann noch das Verfahren bei der Geltendmachung der Haftung sowie der Rechtsschutz des Erwerbers darzulegen.

A. Sinn und Zweck der Haftungsbestimmung.

Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 entstand aus dem Bedürfnis, für die zahlreichen Einzelsteuergesetze mit ihren vielfachen Ungleichmäßigkeiten und Lücken ein Mantelgesetz als Grundlage für eine gleichmäßige Handhabung der Finanzverwaltung zu schaffen. Hierbei wurden Vorschriften, die in Einzelsteuergesetzen enthalten waren und für das gesamte Steuerrecht zweckmäßig erschienen, mitübernommen und entsprechend ausgebaut[44]). So fand denn u. a. auch § 12 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918[45]), der dem Erwerber eines Unternehmens eine Haftung für die Steuer des laufenden Steuerabschnitts für die Zeit bis zur Übernahme des Unternehmens neben dem Veräußerer auferlegte, in erweiterter Form als § 96[46]) Eingang in die Abgabenordnung[47]). In der Begründung zum Umsatzsteuergesetz[48]) heißt es, die Vorschriften des § 12 entsprechen den Anschauungen des Verkehrs und den Vorschriften des Handelsrechts. Diese Bemerkung weist unzweideutig auf die Bestimmung des § 25 HGB. als Vorbild hin, wonach derjenige, der ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma fortführt, für alle im Betriebe des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Unternehmers haftet. Es fragt sich nun, ob der Inhalt, Sinn und Zweck dieser handelsrechtlichen Bestimmung auch der Auslegung des § 116 Abs. 1 RAO., der mit einigen Änderungen dem § 96 der alten Fassung der Reichsabgabenordnung entspricht, zugrunde zu legen ist, oder ob die Zwecke des Steuerrechts eine anderweitige Auslegung erfordern.

Der Reichsfinanzhof hat unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte des § 96 RAO. a. F. ursprünglich den Standpunkt vertreten,

---

[44]) Vgl. Becker, Die Reichsabgabenordnung, Einl. u. Vorwort zur 1. Aufl.
[45]) RGBl. 1918 S. 779 ff.
[46]) „Gründet sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens und wird das Unternehmen im ganzen veräußert, so haftet der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern."
[47]) Vgl. Begründung zum Entwurf der Reichsabgabenordnung, Drucksachen der Nationalversammlung 1919 Nr. 759 S. 106.
[48]) Reichstagsdrucksachen 1918 Nr. 1461 S. 38.

daß eine Haftung nach § 96 immer dann eintreten müsse, wenn eine Haftung nach § 25 HGB. gegeben ist, da beide Vorschriften zum Schutze Dritter als Mittel der Verkehrssicherheit gedacht seien. Diese Ansicht vertrat er bei der Prüfung der Frage, ob auch bei der Verpachtung eines Unternehmens oder beim Rückfall aus der Pacht eine Haftung für die Steuern des Vorgängers in Betracht kommt [49]). Der Reichsfinanzhof übersah dabei jedoch folgendes: Die Haftungsbestimmung des § 25 HGB. dient einzig und allein dem Schutz des gutgläubigen Verkehrs, was sich daraus ergibt, daß die Haftung von einer äußerlichen Kundgebung, nämlich der Beibehaltung der Firmenbezeichnung abhängt, und daß bei Eintragung in das Handelsregister und öffentlicher Bekanntmachung, also bei genügender Warnung Dritter trotz Fortführung der Firma die Haftung fortfällt. § 12 UStG. 1918 dagegen führte im Interesse der Sicherung des Steueraufkommens bereits eine Haftung für bestimmte Steuerschulden auf, ohne daß ein Ausschluß der Haftung möglich war. Schon der Zweck des § 12 a. a. O. war also ein ganz anderer als der des § 25 HGB. Dem steht auch nicht die erwähnte amtliche Begründung entgegen. Wenn es dort heißt, die Haftung des Geschäftserwerbers entspreche den Anschauungen des Verkehrs und den Vorschriften des Handelsrechts, so konnte das niemals die Bedeutung haben, als ob der § 12 eine Ergänzung zu § 25 HGB. sein sollte; man wird vielmehr gerade mit Rücksicht auf die damaligen Zeitverhältnisse annehmen müssen, daß der Hinweis auf die handelsrechtlichen Haftungsvorschriften lediglich ein Versuch sein sollte, die neue steuerliche Haftungsbestimmung als eine dem Rechtsverkehr nicht völlig fremde darzustellen. In Wirklichkeit stellte bereits § 12 UStG. 1918 den Inhalt und Zweck des § 25 HGB. auf eine neue selbständige und allein aus dem Wesen des Steuerrechts heraus zu erforschende Grundlage.

Bei § 116 Abs. 1 RAO. (§ 96 a. F.) ergibt sich die Loslösung von den Haftungsbestimmungen des Handelsrechts noch eindeutiger im Hinblick auf die Vorschrift des § 120 RAO., nach der derjenige, der auf Grund bürgerlichen Rechts die Verbindlichkeiten eines anderen zu erfüllen hat, auch für dessen Steuerschulden haftet. Hätte die Reichsabgabenordnung das Anwendungsgebiet des § 25 HGB. in seiner bestehenden Form lediglich auf das Steuerrecht übertragen wollen, so wäre die Bestimmung des § 120 RAO. ausreichend gewesen, der besonderen Vorschrift des § 116 Abs. 1 hätte es dagegen nicht mehr bedurft.

---

[49]) RFH. Bd. 23 S. 112 u. 279.

Die Ansicht, die Haftungsbestimmung des § 116 Abs. 1 RAO. habe ihre Grundlage in § 25 HGB., ist daher abzulehnen[50]). Handelsrechtliche Vorschriften können zu ihrer Auslegung nicht herangezogen werden. Sinn und Zweck des § 116 Abs. 1 sind vielmehr allein aus dem Wesen des Steuerrechts zu verstehen. Die gesetzgeberische Erwägung, die ihm zugrunde liegt, kann im Hinblick auf den das Steuerrecht beherrschenden Grundsatz der weitmöglichsten Sicherung des Steueraufkommens nur die sein, daß in dem Unternehmen als solchem eine Sicherung für die sich auf den Betrieb gründenden Steuerschulden gegeben ist, die durch den Übergang des Unternehmens in andere Hände nicht verloren gehen soll[51]). Wenngleich der Reichsfinanzhof diese Erwägung auch nicht verkannte[52]), so berücksichtigte er sie bei der Auslegung des § 116 Abs. 1 doch nicht genügend. Seine Rechtsprechung hat sich, wie wir später noch sehen werden, nie ganz frei zu machen vermocht von Anklängen an die Rechtsnatur des § 25 HGB. Die Auslegung der steuerrechtlichen Haftungsbestimmung kann aber nur allein aus sich heraus erfolgen, nur ihr eigener Zweck und ihre eigene Bedeutung in Verbindung mit allgemein gültigen Grundsätzen des Steuerrechts können dabei Richtschnur sein.

B. Die materiellen Voraussetzungen der Haftung.

1. Der Begriff der Übereignung.

Vor der Änderung des § 116 RAO. durch § 21 Ziff. 11 StAnpG. war Voraussetzung für die Haftung des Erwerbers die „Veräußerung" des Unternehmens im ganzen. Dieser Veräußerungsbegriff ist Gegenstand der verschiedenartigsten Auslegung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gewesen, die eine einheitliche Linie oft vermissen ließ. Entgegen dem Wortlaut der Bestimmung erklärte er den Eintritt der Haftung nicht nur bei Übereignung eines Unternehmens für gegeben, sondern u. a. auch schon dann, wenn das Unternehmen verpachtet wird, was er unter Verkennung der Bedeutung der steuerlichen Haftungsbestimmung damit begründete, daß entsprechendes bei Auslegung des

[50]) Ebenso Angerer, Haftung des Erwerbers eines Unternehmens im ganzen a. a. O. S. 421; auch Becker § 96 Anm. 3 a hält die Anklänge an § 25 HGB. für „bedenklich und keineswegs geeignet, weitreichende Folgerungen daraus zu ziehen".

[51]) Ebenso Reinhardt DStZ. 1935 S. 352.

[52]) RFH. Bd. 23 S. 111, Bd. 25 S. 334, Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 13.

§ 25 HGB. gelte[53]). Mit der gleichen Begründung ließ er den Verpächter bei Rückfall des Unternehmens nach Beendigung der Pacht für die Betriebsteuern des bisherigen Pächters haften[54]), ein Rechtsstandpunkt, den er später aus anderen Gründen aufgab[55]), ohne damit seine grundsätzliche Einstellung über den vermeintlichen Zusammenhang zwischen § 116 Abs. 1 RAO. und § 25 HGB. aufzugeben.

Es kann hier unerörtert bleiben, ob nicht auch nach der alten Fassung des § 116 Abs. 1 eine Haftung des Unternehmers für alle bei Pachtverhältnissen möglichen Fälle abzulehnen gewesen wäre, da insoweit rechtlich keine Veräußerung stattfindet, oder ob sich nicht wenigstens beim Übergang des Unternehmens vom Verpächter auf den Pächter nach der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Haftung des Pächters rechtfertigen ließ. Einer Prüfung dieser Fragen bedarf es mit Rücksicht auf die Neufassung der Haftungsvorschrift nicht. Wie aus der amtlichen Begründung zu § 21 Ziff. 11 StAnpG. hervorgeht[56]), ist in der neuen Fassung, die § 116 erhalten hat, gerade wegen der nicht einheitlichen Rechtsprechung beim Vorliegen von Pachtverhältnissen der Begriff „Veräußerung" bewußt vermieden und statt dessen der engere Begriff „Übereignung" gewählt worden. Hiermit ist klargestellt, daß die Verpachtung eines Unternehmens, sowie der Rückfall aus dem Pachtvertrage keine Haftung des Übernehmers für die Betriebsteuern des Vorgängers begründet. Diese Fälle können daher außerhalb des Kreises unserer Untersuchung bleiben.

Im Anschluß an die Erklärung, weshalb bei der Neufassung des § 116 der Begriff „Übereignung" verwandt wurde, heißt es in der Begründung zu § 21 Ziff. 11 StAnpG. wörtlich: „Liegt bürgerlich-rechtlich eine Übereignung nicht vor, so kann trotzdem die Haftung nach § 116 Abs. 1 dann Platz greifen, wenn es sich um den Versuch einer Haftungsumgehung handelt." Es erhebt sich nun die Frage, ob diesem Hinweis eine Bedeutung dahingehend beizumessen ist, daß unter der „Übereignung" nur eine bürgerlich-rechtliche Übereignung zu verstehen wäre[57]), und daß andererseits beim Vorliegen einer solchen Übereignung auch immer eine Haftung des Erwerbers einzutreten hätte.

---

[53]) RFH. Bd. 23 S. 279, Kart. RAO. § 96 R. 46.
[54]) RFH. Bd. 23 S. 109, Kart. RAO. § 96 R. 38.
[55]) RFH. Bd. 27 S. 230, Bd. 29 S. 31 u. 173.
[56]) RStBl. 1934 S. 1414.
[57]) So Boethke-Arlt, Reichsabgabenordnung § 116 Anm. 4.

Schon in Anbetracht der Tatsache, daß sich ein Unternehmen nicht nur aus körperlichen Gegenständen, sondern auch aus immateriellen Bestandteilen zusammensetzt, die mitunter sogar die wesentlichsten Grundlagen des Unternehmens bilden, kann die Wahl des Wortes „Übereignung" nicht gerade als glücklich bezeichnet werden. Denn wie sollen sich wohl die einzelnen Gegenstände der Rechtsgesamtheit, als welche sich ein Unternehmen meist darstellt, „übereignen" lassen, soweit es sich dabei um Rechte oder andere Werte wie Lieferantenverträge, Geschäftsgeheimnisse, Firmenbezeichnung usw. handelt? Schon dieses Beispiel lehrt, daß man beim Erwerb eines Unternehmens den Sinn und Zweck der Haftungsbestimmung, die auch durch die Neufassung keine Änderung erfahren haben, nicht wird außer acht lassen dürfen, und daß man die Fälle, in denen eine dingliche Eigentumsübertragung nicht stattgefunden hat, dennoch aber in tatsächlicher Hinsicht die Übernahme eines Unternehmens vorliegt, nicht etwa mit einem bloßen Hinweis auf den Wortlaut des Gesetzes wird abtun können. Auch ohne daß eine bürgerlich-rechtliche Eigentumsübertragung des Unternehmens möglich ist, wird derjenige, der in die Verträge des Unternehmers mit seinen Lieferanten eintritt und den Übergang der Firma auf sich mit ihm vereinbart, Herr des Unternehmens. Es würde dem Sinn des Gesetzes gänzlich widersprechen, wenn man hier den Betriebsnachfolger lediglich deshalb, weil eine bürgerlich-rechtliche Übereignung nicht stattgefunden hat und auch gar nicht stattfinden konnte, von der Haftung freistellen wollte.

In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, ob jemand, der im Wege der Zwangsversteigerung ein Grundstück erwirbt, das bisher dem Betriebe des Vollstreckungsschuldners diente und zu diesem Zweck mit besonderen Einrichtungen und Anlagen versehen war, der Haftung für die Betriebsteuern des bisherigen Unternehmers unterliegt. Durch den Zuschlag erwirbt der Ersteigerer nicht nur das Eigentum an dem Grundstück nebst dem aus den besonderen Einrichtungen und Anlagen bestehenden Zubehör, sondern er erlangt ebenso die Betriebsgewalt über das Unternehmen, so daß er unter Umständen in die Lage versetzt ist, das dort bisher betriebene Unternehmen fortzusetzen. Von Zweck und Bedeutung des § 116 Abs. 1 ausgehend, rechtfertigt sich in diesem Falle die Gleichstellung der zwangsweisen Veräußerung mit einer freiwilligen [58]), da andernfalls die durch den Betrieb entstandenen Steuer-

[58]) Ebenso Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 13, RFH. Bd. 37 S. 316, StuW. 1936 Rspr. Nr. 311.

lasten keine Sicherung in dem Unternehmen selbst mehr fänden. Wollte man dem Hinweis in der Begründung zum Steueranpassungsgesetz die zu Beginn dieser Untersuchung als Frage aufgeworfene Bedeutung beimessen, so müßte die Haftung beim Erwerb eines Unternehmens im Wege der Zwangsversteigerung verneint werden, da es sich dabei nicht um eine bürgerlich-rechtliche Übereignung handelt, sondern um einen originären Rechtserwerb. Dem würde aber sowohl der Rechtsgedanke des Abs. 1 als auch die Fassung des Abs. 3 des § 116, der durch § 21 Ziff. 11 StAnpG. neu geschaffen wurde, entgegenstehen; denn wenn es hier in Satz 2 heißt, der Abs. 2 gelte auch nicht im Vollstreckungsverfahren, nachdem in Satz 1 für Erwerbe aus einer Konkursmasse die Geltung auch des Abs. 1 ausgeschlossen wird, so kann das nur dahin verstanden werden, daß ein Erwerb gemäß Abs. 1 auch im Vollstreckungsverfahren eine Haftung des Erwerbers zu begründen geeignet ist.

Etwas anderes dagegen ist es, wenn der frühere Unternehmer nicht Eigentümer des versteigerten Grundstücks war, sondern nur Pächter. Bei dieser Sachlage erwirbt der Ersteher durch den Zuschlag lediglich das Eigentum an dem Grundstück, nicht aber auch die Betriebsgewalt über das Unternehmen. Er tritt dem Pächter gegenüber nur in die Rechte des Verpächters, des früheren Grundstückseigentümers ein (§ 37 ZVG.). Macht er von seinem Recht aus § 57 a ZVG., den Pächter vorzeitig zu kündigen, Gebrauch, so kann er zwar das Unternehmen an sich bringen, dieser Erwerb würde sich aber als Pachtrückfall darstellen, auf den eine Steuerhaftung nicht begründet werden kann.

Diese Fälle zeigen, daß der Begriff Übereignung nicht derart eng ausgelegt werden kann, wie es im Hinblick auf die Begründung zu § 21 Ziff. 11 StAnpG. denkbar wäre, sondern daß es mit Rücksicht auf den Zweck der Haftungsbestimmung auch nach der neuen Fassung des § 116 Abs. 1 RAO. nicht so sehr auf die dingliche Rechtsgestaltung ankommt [59]), als darauf, daß ein solcher tatsächlicher Zustand geschaffen ist, der wirtschaftlich betrachtet als ein Übergang des Unternehmens von einer Person auf eine andere anzusehen ist, durch den der Erwerber Eigentümer geworden ist oder zumindest nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Rechtsstellung eines Eigentümers erlangt hat [60]).

Ein solcher Zustand liegt z. B. vor, wenn ein Nießbrauch an einem Unternehmen unter Vereinbarungen bestellt wird, die einer Übereignung

[59]) So auch ohne nähere Begründung Wittlinger, Die Steuerhaftung des Erwerbers nach § 116 der Reichsabgabenordnung a. a. O. S. 82.
[60]) Vgl. hierzu auch § 11 Ziff. 4 StAnpG.

wirtschaftlich gleichkommen. In diesem Falle sind die Voraussetzungen des § 116 Abs. 1 gegeben, so daß der Nießbraucher ohne weiteres für die Betriebsteuern des Bestellers haftbar gemacht werden kann. Der Vorschrift des § 6 StAnpG., nach der i. V. mit § 97 Abs. 2 RAO. bei einer Haftungsumgehung auf Grund Mißbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuern so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Tatsachen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären, worauf gerade die Begründung zu § 21 Ziff. 11 StAnpG. hinweist, bedarf es dabei gar nicht einmal. Denn abgesehen davon, daß bei der Bestellung eines solchen Nießbrauchs die Beteiligten nicht unbedingt eine Haftungsumgehung beabsichtigt zu haben brauchen, ergibt sich die Haftung allein schon aus dem Rechtsgedanken des § 116 Abs. 1 und dem soeben entwickelten Begriff der Übereignung. Handelt es sich dagegen um die Bestellung eines gewöhnlichen Nießbrauchs, so kommt eine Haftung des Nießbrauchers nicht in Betracht [61]). Wenn der Reichsfinanzhof in entsprechender Anwendung des § 25 HGB. bisher auch den Nießbrauch grundsätzlich als Erwerb des Unternehmens im Sinne unserer Haftungsbestimmung gelten ließ [62]), so beruhte dies ebenso wie seine Rechtsprechung zur Frage der Verpachtung auf der Verkennung der Verschiedenheit der steuerlichen und der handelsrechtlichen Haftungsvorschrift.

Wird jemand ein Unternehmen zu treuen Händen übertragen, so läßt sich aus § 116 Abs. 1 eine Haftung des Treuhänders niemals begründen. Es ist dabei gleichgültig, ob der Treuhänder von Amts wegen bestellt wird, wie der Konkursverwalter oder der Nachlaßverwalter, oder ob er aus irgendwelchen anderen Gründen mit der Führung des Unternehmens beauftragt wird. Entscheidend ist dabei die Tatsache, daß das Unternehmen nicht in das Vermögen des Treuhänders übergeht. Abgesehen von der ihm für seine Tätigkeit zugesicherten Vergütung darf er für sich selbst durch die Fortführung des Unternehmens keine Vorteile erlangen. Er verwaltet das Unternehmen lediglich für andere, hat aber nicht die Stellung eines Eigentümers und damit eines Erwerbers im Sinne von § 116 Abs. 1 RAO. [63]) [64]).

---

[61]) Vgl. Begründung zu § 21 Ziff. 11 StAnpG.
[62]) RFH. Bd. 23 S. 109 u. Kart. RAO. § 96 R. 38.
[63]) Ebenso Kart. RAO. § 96 R. 8 u. 31.
[64]) Der Treuhänder ist aber Verfügungsberechtigter bzw. Bevollmächtigter und hat als solcher gemäß § 108 RAO. die einem gesetzlichen Vertreter durch § 103 RAO. auferlegten Verpflichtungen zu erfüllen, insbesondere dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln

Es fragt sich nun, ob eine Haftung auch dann nicht eintritt, wenn der Fiduziar formell Eigentümer des Unternehmens wird, wie z. B. im Falle der im Wirtschaftsleben sehr verbreiteten Sicherungsübereignung. Der Reichsfinanzhof hat im Jahre 1926 in einem Gutachten [65]) zur Frage der Bedeutung der Sicherungsübereignung im Steuerrecht ausführlich Stellung genommen. Die dort angestellten Untersuchungen betreffen zwar nicht die Haftbarmachung einer Person, der ein Unternehmen zur Sicherung einer Forderung übereignet worden ist, sie sind jedoch auch für die hier aufgeworfene Frage von großer Bedeutung. Der dem Reichsfinanzhof zur Begutachtung vorgelegte Fall betraf einen Unternehmer, der einem Dritten sein Warenlager für einen bei ihm in Anspruch genommenen Kredit als Sicherheit übereignet hatte. Das Finanzamt hatte nach Vornahme der Übereignung wegen rückständiger Steuern des Unternehmers Teile des Warenlagers gepfändet. Es entstand nun die Frage, ob dem Dritten auf Grund seines durch die Sicherungsübereignung erworbenen Eigentums ein die Veräußerung hinderndes Recht im Sinne des § 301 RAO. a. F. [66]) zustand. Der Reichsfinanzhof hat die Frage verneint. Von der Rechtsnatur der Sicherungsübereignung ausgehend, die lediglich eine aus den Bedürfnissen des Verkehrs hervorgegangene, von der Rechtsprechung anerkannte künstliche Konstruktion ist, die den Schuldner in der Verfügung über die übereigneten Gegenstände nur insoweit beschränkt, als er die Interessen des Gläubigers wahrzunehmen hat, kam er nach der dem Steuerrecht eigentümlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Berufung auf § 80 Abs. 1 Satz 1 RAO. a. F. [67]) zu dem Ergebnis, daß jedenfalls zunächst bei der Veranlagung einer Steuer die zur Sicherung übereigneten Gegenstände dem Vermögen des Schuldners und nicht dem des Gläubigers hinzugerechnet werden müßten. Der Reichsfinanzhof ging aber noch weiter. Mit Rücksicht darauf, daß die Vorschriften der Reichsabgabenordnung ein in sich geschlossenes Ganzes

---

entrichtet werden. Verletzt er diese Pflichten schuldhaft und werden dadurch Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt, so haftet er allerdings nach § 109 Abs. 1 RAO. insoweit persönlich neben dem Unternehmer. Auch diese Haftung stellt sich als eine Nebenhaftung dar (vgl. oben § 1). Sie unterscheidet sich jedoch von der Haftung des § 116 Abs. 1 dadurch, daß sie im Gegensatz zu dieser nur auf die verwalteten Mittel beschränkt ist, andererseits aber nicht nur die Betriebsteuern umfaßt.

[65]) RFH. Bd. 19 S. 126 ff.

[66]) Jetzt § 328 RAO.

[67]) „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt."

bilden, das auch die Regelung der Beitreibung als wesentlichen Bestandteil umfaßt, kam er zu dem Schluß, daß die Vorschrift des § 80 Abs. 1 Satz 1 RAO. a. F. auch für das Beitreibungsverfahren gelten müsse und demgemäß die Sicherungsübereignung, jedenfalls soweit der Gläubiger sein Eigentum geltend macht, kein die Veräußerung hinderndes Recht im Sinne des § 301 RAO. a. F. (§ 328 n. F.) begründe. Den praktischen Bedenken gegenüber, die sich aus der Anerkennung dieses Grundsatzes ergeben, insbesondere der Möglichkeit einer Erschwerung der Kreditbeschaffung, erklärte er folgendes: Müsse es schon als eine Verletzung von Treu und Glauben empfunden werden, daß jemand ein gutgehendes Geschäft betreibt, seine Privatgläubiger, insbesondere seine Lieferanten, aber nicht befriedigt, weil die Einnahmen des Geschäfts in erster Linie dem Sicherungsgläubiger zufließen, der der Zwangsvollstreckung mit der Klage aus § 771 ZPO. [68]) entgegentritt, so müsse ein solcher Zustand dem Reiche gegenüber, für das aus dem Betriebe des Geschäfts Steueransprüche entstehen, als unleidlich bezeichnet werden [69]).

Dieser Ansicht steht die Rechtsprechung des Reichsgerichts [70]) gegenüber, das den Standpunkt vertritt, der Schuldner, der dem Gläubiger einen Gegenstand zur Sicherung mittels Besitzkonstituts als Eigentum übertragen hat, sei nicht Eigen-, sondern Fremdbesitzer; er besitze lediglich auf Grund des mit dem Gläubiger vereinbarten Rechtsverhältnisses, das den Verlust seines Eigenbesitzes zur Folge habe (§§ 930, 868 BGB.). § 80 Abs. 1 Satz 1 RAO. könne daher auf den Sicherungsgeber keine Anwendung finden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die dem Gläubiger von den Zivilgerichten gewährte Klage aus § 771 ZPO. überhaupt gerechtfertigt ist. Bei der Eigenart des Steueranspruchs kann bei Auslegung des § 328 RAO. jedenfalls nicht einfach die Rechtsprechung der bürgerlichen Gerichte zu § 771 ZPO. übernommen werden. Das Reichsgericht übersieht dabei, daß das Steuerrecht in hohem Maße von wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgeht und infolgedessen vielen Gebilden des Wirtschafts- und Rechtslebens tiefer auf den Grund geht, als es eine formal-juristische Betrachtungsweise vermag. Es geht nicht an, im Steuerrecht die Frage, wer

---

[68]) der dem Wortlaut nach dem § 328 RAO. (§ 301 a. F.) entspricht.

[69]) Der Reichsfinanzhof gewährt dem Sicherungsgläubiger jedoch wie einem Pfandgläubiger die Klage aus § 319 RAO. auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlöse wegen seiner Forderung.

[70]) RGZ. Bd. 124 S. 73; ebenso Obergericht Danzig in JW. 1927 S. 717, OLG. Frankfurt a/M. in JW. 1927 S. 1766 u. OLG. München in JW. 1928 S. 244.

Eigenbesitzer oder Eigentümer ist, nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Im steuerrechtlichen Sinne verschafft die Sicherungsübereignung kein Eigentum, weil sie ihrer wahren Natur nach keine Übereignung ist, sondern lediglich ein verstecktes Mobiliarpfandrecht. Die formale Rechtsstellung, die dem Sicherungsgläubiger eingeräumt wird, geht über den Sicherungszweck des Rechtsgeschäfts weit hinaus. Wirtschaftlich und tatsächlich liegt, da der Sicherungsschuldner verfügungsberechtigt bleibt und nur eine Art Treuhandverhältnis zwischen ihm und dem Gläubiger besteht, nur eine Verpfändung vor [71]). Das ist jetzt noch besonders klargestellt durch § 11 Ziff. 1 StAnpG., wonach Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, dem Veräußerer zugerechnet werden. Diese Vorschrift hat ebenso wie § 80 Abs. 1 Satz 1 RAO. a. F. nicht nur Geltung für das Veranlagungs-, sondern auch für das Beitreibungsverfahren. Sie würde ihren Zweck verfehlen, wollte man bei der Veranlagung einer Steuer den zur Sicherheit übereigneten Gegenstand dem Schuldner zurechnen, bei der Beitreibung den Steuerbehörden jedoch den Zugriff in diesen Gegenstand versagen. Auch das Steuerbeitreibungsverfahren ist ein Teil des Steuerrechts, wenngleich es in gewisser Hinsicht in das Zivilrecht eingreift. Der Rechtssatz, daß nach steuerrechtlicher Betrachtungsweise die Sicherungsübereignung kein Eigentum begründet, kann daher auch nur für das gesamte Steuerrecht einheitlich Anwendung finden.

Damit ergibt sich auch die Beantwortung der Frage, ob derjenige, dem ein Unternehmen zur Sicherung einer Forderung übereignet worden ist, als Erwerber im Sinne von § 116 Abs. 1 RAO. haftbar gemacht werden kann. Die Frage ist zu verneinen. § 11 Ziff. 1 StAnpG. hat auch bei unserer Haftungsbestimmung, die übrigens nicht zum Beitreibungsverfahren, sondern zum Veranlagungsverfahren gehört [72]), Anwendung zu finden. Der Sicherungsgläubiger gilt demnach nicht als Erwerber des Unternehmens, der für die Betriebsteuern des Schuldners in Anspruch genommen werden könnte [73]). Auf der anderen Seite kann er aber auch bei einer steuerlichen Zwangsbeitreibung gegen den Unternehmer, d. h. den Schuldner, sein Eigentum nicht als ein die Veräußerung hinderndes Recht im Sinne von § 328 RAO. geltend machen. Dieses Ergebnis ist

---

[71]) So auch Enno Becker, Bedeutung der Sicherungsübereignung für die steuerrechtliche Beurteilung in StuW. 1926 Abh. Sp. 1155, Hoeniger in JW. 1927 S. 717, W. Becker in JW. 1928 S. 244 u. OLG Königsberg in JW. 1928 S. 242.
[72]) Vgl. unten zu K.
[73]) So auch RFH. in RStBl. 1935 S. 1354.

nicht nur begründet in § 11 Ziff. 1 StAnpG., sondern es entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 116 Abs. 1 RAO.

Zusammenfassend wird man daher sagen können, daß eine Übereignung im Sinne des § 116 Abs. 1 immer dann vorliegt, wenn das Unternehmen dergestalt auf einen anderen übergegangen ist, daß der Erwerber in der Lage ist, wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, gleichgültig, ob er im bürgerlich-rechtlichen Sinne Eigentümer geworden ist oder nicht.

2. Der Begriff des Unternehmens oder des in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im ganzen.

a) Unternehmen und Betrieb.

Es fragt sich nun, was unter einem Unternehmen im Sinne des § 116 Abs. 1 RAO. zu verstehen ist. Liegt ein Unternehmen nur bei einem Gewerbebetrieb vor oder auch bei einer Forst- und Landwirtschaft, kann ein Unternehmen insbesondere auch bei einem freien Beruf, z. B. bei einem Arzt oder einem Rechtsanwalt gegeben sein?

Die Reichsabgabenordnung gibt keine Erläuterung dieses Begriffs. Der Reichsfinanzhof bezeichnet in einem Urteil vom 29. April 1927 als Unternehmen eine organisierte Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen, die einem Gewerbebetrieb dienen [74]). Diese Begriffsbestimmung wird, soweit hier der Gewerbebetrieb in den Vordergrund gerückt ist, der Bedeutung des § 116 Abs. 1 RAO. nicht gerecht. So hat denn auch der Reichsfinanzhof später, allerdings ohne zu jenem ersten Urteil besonders Stellung zu nehmen, den Standpunkt vertreten, daß unter einem Unternehmen im Sinne unserer Vorschrift, ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend, auch ein landwirtschaftlicher Betrieb zu verstehen sei [75]). Die Frage, ob auch eine freiberufliche Tätigkeit sich als Unternehmen darstellen kann, hat der Reichsfinanzhof bisher nicht entschieden. Diese Frage läßt sich nicht nach handelsrechtlichen oder gar einzelsteuerrechtlichen Gesichtspunkten beurteilen, sondern nur aus der Entstehungsgeschichte des § 116 Abs. 1 heraus.

---

[74]) StuW. 1927 Rspr. Nr. 521.
[75]) RFH. Bd. 31 S. 133; Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 13.

Da das Umsatzsteuergesetz von 1918 nur Leistungen solcher Personen zur Besteuerung heranzog, die eine gewerbliche Tätigkeit mit Einfluß der Urerzeugung ausübten, konnte als Unternehmen im Sinne des § 12 Abs. 1 a. a. O., des Vorläufers unserer Haftungsbestimmung, auch nur ein gewerblicher oder forst- und landwirtschaftlicher Betrieb gemeint sein. Bei Übernahme dieser Vorschrift in die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 wurde sie dahingehend ausgebaut, daß die Haftung nicht nur auf die Umsatzsteuer beschränkt sein, sondern alle auf den Betrieb eines Unternehmens beruhenden Steuern umfassen sollte. Die Abgabenordnung griff also den Gedanken, der dem § 12 Abs. 1 UStG. 1918 zugrunde lag, nämlich die Erhaltung der Sicherung der Steuern, auf und erweiterte ihn, entsprechend dem Interesse an einer weitmöglichsten Sicherung des Steueraufkommens, auf alle Steuerarten, die in der Besonderheit des Betriebes selbst ihren Grund haben. Es bestand jedoch keine Veranlassung, den Begriff des Unternehmens näher zu umreißen. Offenbar ist in Anbetracht der Vielgestaltigkeit und Entwicklungsfähigkeit des Steuerrechts bewußt davon Abstand genommen worden. Man wird jedenfalls feststellen können, daß die Reichsabgabenordnung keineswegs den Unternehmensbegriff nur auf die gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit beschränken wollte, wie es bei § 12 Abs. 1 UStG. der Fall war, sondern dem Sinn der Haftungsbestimmung Rechnung tragend, auf jeden Betrieb erstrecken wollte, der möglicherweise einmal eine besondere Steuerpflicht begründen könnte, also auch auf eine freiberufliche Tätigkeit [76]).

An diesem Ergebnis ändert auch nichts die Tatsache, daß gerade bei einem freien Beruf die ausgeübte Tätigkeit sich oft gar nicht in einer dem Tätigwerdenden gehörigen wirtschaftlichen Einheit ausprägt, wie beispielsweise bei einem Schriftsteller, bei dem es naturgemäß an besonderen Einrichtungen und Maßnahmen, die seiner Tätigkeit dienen, fehlt [77]). Dieser Mangel kann aber auch gegeben sein bei einem Ge-

---

[76]) So auch ohne nähere Begründung Reinhardt DStZ. 1935 S. 377, Becker § 96 Anm. 3 c α u. Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz § 1 Anm. VI 3, sowie Rogowski, Die Haftung des Betriebsnachfolgers für Umsatz- und Gewerbesteuer des Vorbesitzers a. a. O. S. 460; a. M. Luz, Die steuerliche Haftung bei Veräußerung eines Unternehmens a. a. O. S. 201, der unter einem Unternehmen nur eine gewerbliche Niederlassung versteht.

[77]) Ebenso bei einem jungen Rechtsanwalt, der noch über keinen besonderen Mandantenkreis verfügt. Anders dagegen, wenn der Rechtsanwalt eine feste Praxis mit einem festen Klientenstamm, eingearbeitetem Personal usw. hat; in diesem Falle kann unbedenklich das Vorhandensein eines Unternehmens i. S. des § 116 Abs. 1 RAO. angenommen und der Erwerber bei Über-

werbetreibenden, etwa bei einer Näherin ohne feste Kundschaft. In solchen Fällen scheidet allerdings die Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 RAO. mangels Vorliegens eines Unternehmens aus.

Man wird daher ein Unternehmen bezeichnen können als eine organisierte Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen, die einer gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen.

§ 116 Abs. 1 begründet eine Haftung nicht nur bei Übereignung eines Unternehmens, sondern auch schon dann, wenn „ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb" im ganzen übereignet wird. Diese letztere Vorschrift ist erst durch das Steueranpassungsgesetz eingefügt worden. Sachlich hat sie jedoch gegenüber dem bisherigen Rechtszustande im Ergebnis nichts Neues gebracht. Denn der Reichsfinanzhof hatte mit Recht schon in seiner Rechtsprechung zu der bisherigen Fassung des § 116 Abs. 1 RAO. sich auf den Standpunkt gestellt, daß die Haftung des Erwerbers auch dann begründet sei, wenn ein Teil eines Unternehmens im ganzen veräußert und erworben wird, sofern nur der Teil schon in der Hand des Veräußerers für sich, unabhängig von den anderen Geschäften des Veräußerers betrieben worden ist [78]). Mit Rücksicht auf diesen Rechtszustand, insbesondere aber mit Rücksicht auf die im neuen Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 vorgenommene Abgrenzung der Begriffe „Betrieb" und „Unternehmen" [79]), wurde der Wortlaut des § 116 Abs. 1 RAO. durch § 21 Ziff. 11 StAnpG. entsprechend geändert [80]) [81]).

tragung der Praxis (Übernahme- oder Überlassungsvertrag) zur Haftung herangezogen werden. Das gleiche gilt für die Tätigkeit eines selbständigen Arztes.

[78]) Kart. RAO. § 96 R. 56, RStBl. 1934 S. 454.

[79]) Vgl. § 11 UStG., § 54 UStDB.

[80]) Vgl. Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 21 Ziff. 11 (RStBl. 1934 S. 1414).

[81]) Der Begriff des Unternehmens, wie ihn § 2 Abs. 1 UStG. enthält, ist nicht gleichbedeutend mit dem oben entwickelten Unternehmensbegriff i. S. des § 116 Abs. 1 RAO. Er ist enger, da er die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit als solche allein schon als Gegenstand des Unternehmens genügen läßt. Interessant ist übrigens, daß hier ausdrücklich auch die berufliche Tätigkeit eingeschlossen ist. Der Zusammenhang, der nach der Begründung zum Steueranpassungsgesetz zwischen der Neufassung des § 116 Abs. 1 RAO. und dem § 2 UStG. besteht, läßt also erkennen, daß ein Unternehmen i. S. jener Vorschrift auch bei einer beruflichen Tätigkeit vorliegen kann. Dieser Zusammenhang konnte allerdings bei der oben vorgenommenen Entwickelung des Unternehmensbegriffes nicht entscheidend sein, da die Definition für das Unternehmen i. S. des UStG. erst neueren Datums ist.

Der „Betrieb" ist der engere Begriff. Ein Unternehmen kann mehrere Betriebe haben. In ihrer Gesamtheit bilden sie das Unternehmen. Ein in der Gliederung eines Unternehmens „gesondert geführter" Betrieb liegt vor, wenn schon bei dem Veräußerer eine getrennte selbständige Geschäftsführung für diesen Betrieb besteht. Das ist z. B. der Fall bei einer Zweigniederlassung. Es ist aber nicht unbedingt notwendig, daß sich der gesondert geführte Betrieb gerade als Zweigniederlassung kennzeichnet, es genügt, wenn irgendein Geschäftszweig (Betriebszweig) nach außen hin als ein in sich abgeschlossener Betrieb in Erscheinung tritt [82]), wie es etwa sein kann bei einem Unternehmer, der eine Fabrik und ein Hotel besitzt [83]). Ein Betriebszweig, für den keine selbständige Geschäftsführung besteht, stellt dagegen keinen gesondert geführten Betrieb dar, sondern lediglich eine unselbständige Abteilung eines einheitlich geführten Unternehmens [84]). Seine Übereignung begründet keine Haftpflicht für den Erwerber, und zwar auch dann nicht, wenn er in dessen Hand zu einem selbständigen Betrieb erhoben wird.

b) „Die wesentlichen Grundlagen" als Merkmal des Unternehmens bzw. des Betriebes „im ganzen".

Es bleibt nun zu untersuchen, wann ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb „im ganzen" übereignet ist.

Geht das Unternehmen, wie es steht und liegt, mit seinen ganzen Einrichtungen, also mit Aktiven und Passiven über, so sind die Voraussetzungen des § 116 Abs. 1 RAO. ohne weiteres gegeben. Eine Übereignung im ganzen liegt aber auch schon dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens auf den Erwerber übergehen; entscheidend ist nur, daß der Erwerb gerade dieser Grundlagen den Weiterbetrieb des Unternehmens durch den Vorgänger ausschließt und den Erwerber in die Lage setzt, das Unternehmen oder den gesonderten Betrieb weiter zu führen oder neu aufzubauen. Es muß also ein lebendes,

[82]) Kart. RAO. § 96 R. 56.

[83]) Ob es sich im Einzelfall bei dem übereigneten Betrieb um einen gesondert geführten Betrieb, d. h. um einen wirtschaftlich selbständigen Teil des rechtlich einheitlichen Unternehmens handelt oder nicht, ist Tatfrage. Der Betrieb in einem besonderen Hause genügt allein nicht, das Merkmal einer getrennten selbständigen Geschäftsführung als erfüllt anzusehen, auf der anderen Seite läßt sich aber auch die wirtschaftliche Unselbständigkeit weder aus der Führung einer einheitlichen Firma noch aus einheitlicher Buchführung allein folgern.

[84]) So auch Reinhardt DStZ. 1935 S. 377 u. Metz, Die Haftung des Betriebsnachfolgers a. a. O. S. 821.

d. h. fortsetzbares Unternehmen übergegangen sein, gleichgültig, ob einige mehr oder weniger unwesentliche, für die Lebensfähigkeit des Betriebes nicht entscheidende Grundlagen von der Übernahme ausgeschlossen bleiben oder nicht [85]). Wann diese Voraussetzungen gegeben sind, läßt sich nur nach den gesamten Umständen des Einzelfalles beurteilen. Ist der Weiterbetrieb nur möglich nach Aufwand von Kosten, die außer allem Verhältnis zu dem Wert des Erworbenen stehen, dann kann jedenfalls nicht mehr davon gesprochen werden, daß die übereigneten Grundlagen des Unternehmens dessen Fortsetzung ermöglichen [86]).

Trotz der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens lassen sich einzelne Merkmale herausschälen, die besonders geeignet sind, die Annahme eines Erwerbs im ganzen zu begründen oder auszuschließen. Diese Merkmale, die im folgenden dargelegt werden sollen, können allerdings niemals ein feststehendes Schema bilden, das sich beliebig bei der Haftbarmachung eines Dritten verwenden läßt. Ihre Aufzeigung soll lediglich Richtlinie für die Beurteilung des einzelnen Falles sein, die den Prüfenden nicht einer Zusammenfassung sämtlicher Umstände des Falles und ihrer Würdigung und Abwägung gegeneinander entheben kann.

Nach § 25 HGB., der noch später Gegenstand unserer Untersuchungen sein wird, haftet der Erwerber eines Handelsgeschäfts für alle im Betriebe des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten, darunter also auch die Betriebsteuern, nur dann, wenn er das Geschäft unter der bisherigen Firma fortführt. Die Anklänge, die sich im § 116 Abs. 1 RAO. an diese handelsrechtliche Vorschrift finden, dürfen nicht dazu verleiten, Folgerungen, die sich aus ihr ergeben können, unbedenklich auch auf die steuerrechtliche Haftung anzuwenden. Wie bereits erwähnt, neigte der Reichsfinanzhof ursprünglich dazu, zwischen diesen beiden Bestimmungen eine Verbindung zu ziehen, die in ihrer Auswirkung zu einer Verkennung der Bedeutung des § 116 Abs. 1 RAO. hätte führen können. Wenn schon das alte Umsatzsteuergesetz den Gedanken des § 25 HGB. auf eine neue nur aus dem Wesen des Steuerrechts heraus verständliche Grundlage gestellt hat, so muß das um so mehr gelten für § 116 Abs. 1 RAO. (§ 96 a. F.), der diese Grundlage ausgebaut und erweitert hat. Eine Beschränkung der Haftung auf Kaufleute im Sinne des Handels-

[85]) Vgl. Kart. RAO. § 116 Abs. 1 R. 6 u. 16, RStBl. 1934 S. 1571, Becker § 96 Anm. 3 c, Heister a. a. O. S. 401, Metz a. a. O. S. 823.
[86]) StuW. 1936 Rspr. Nr. 311.

gesetzbuchs sowie auf den Fall der Fortführung der bisherigen Firma, wie sie das Handelsrecht vorsieht, würde gegen Sinn und Bedeutung der steuerrechtlichen Bestimmung verstoßen. Die Tatsache, daß die bisherige Firma eines Unternehmens nicht miterworben wurde, könnte daher einen Ausschluß der steuerrechtlichen Haftung nur dann begründen, wenn die Firmenbezeichnung zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens gehört. Das ist aber im allgemeinen nicht der Fall. Die organische Gesamtheit eines Unternehmens setzt sich aus so viel Einrichtungen und Maßnahmen zusammen, daß die Firmenbezeichnung, d. h. der Name, unter dem das Unternehmen nach außen hin auftritt, für seine Lebensfähigkeit meist nicht erforderlich und wesentlich ist [87]). Wenn beispielsweise der Erwerber die Räume nebst Einrichtung, einschließlich des ideellen Geschäftswertes, der in den Beziehungen und Erfahrungen des Unternehmens steckt, sowie etwa auch noch Warenvorräte übernimmt, so wird man unbedenklich sagen können, daß die Firmenbezeichnung als solche zur Fortführung des Unternehmens unwesentlich ist. Zu diesem Ergebnis wird man auch dann gelangen müssen, wenn die übernommenen Einrichtungen nicht besonders zahlreich sind, sofern sie dem Erwerber nur die Möglichkeit geben, das Unternehmen fortzuführen.

Umgekehrt läßt aber auch die Übernahme der Firmenbezeichnung den Schluß zu, daß das Unternehmen im ganzen erworben ist, denn gerade die Beibehaltung des Geschäftsnamens läßt erkennen — soweit nicht besondere Gründe dagegen sprechen —, daß die Beteiligten dem Namen der Firma eine wesentliche Bedeutung beigemessen haben.

Forderungen und Schulden stellen im Wirtschaftsleben nicht zu unterschätzende Bestandteile eines Unternehmens dar. Das Handelsrecht trägt ihrer Bedeutung im kaufmännischen Verkehr durch die Regelung des § 25 HGB. Rechnung. Für die Haftbarmachung des Erwerbers nach Steuerrecht hat ihr Schicksal normalerweise jedoch keine besondere Bedeutung. Selbst wenn ihr Übergang auf den Erwerber durch Vereinbarung zwischen diesem und dem Veräußerer ausdrücklich ausgeschlossen worden ist, so beseitigt das noch keineswegs seine Haftung nach § 116 Abs. 1 RAO., da ein Erwerb der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens auch ohne Übernahme der Forderungen und Schulden erfolgen kann [88]). Die Möglichkeit, ein Unternehmen fortzuführen, wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Erwerber zu diesem Zweck erst noch

[87]) Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 15, RStBl. 1935 S. 1354.
[88]) Ebenso Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 15 u. RStBl. 1935 S. 1354.

erhebliche Mittel aufwenden muß, denn auch ein zahlungsunfähiges oder überschuldetes Unternehmen hört noch nicht ohne weiteres auf, ein lebendiger, fortsetzbarer Betrieb zu sein. Im übrigen kann es keinen Unterschied bilden, ob der Erwerber die Forderungen übernimmt und natürlich auch entsprechend bezahlen muß oder ob er sein Kapital erst später in das forderungslose, aber sonst lebensfähige Unternehmen hineinsteckt, um es fortzuführen. Der Umfang und der Wert des Unternehmens im Zeitpunkt des Erwerbs spielen keine maßgebliche Rolle, entscheidend ist nur, daß überhaupt ein Unternehmen vorhanden ist. Daß der Erwerber den übernommenen Betrieb in gleichem Umfange oder mit dem gleichen wirtschaftlichen Erfolg fortzusetzen vermag, ist nicht Voraussetzung für seine Haftung [89]).

In den bisher erwähnten Beispielen ist schon von Geschäftseinrichtung und Warenvorräten die Rede gewesen, und zwar in dem Zusammenhang, daß wir gesagt haben, ein Erwerb im ganzen sei beim Fehlen der Übernahme von Geschäftsbezeichnung und Forderungen nicht ausgeschlossen, sofern nebst anderen Grundlagen auch die Geschäftseinrichtung und die Warenvorräte mit übernommen worden sind. Die Bedeutung dieser beiden Unternehmensbestandteile darf indessen nicht überschätzt werden. Auch hier ist die Entscheidung stets auf den Einzelfall abzustellen. Spielen Inventar und Warenbestand bei der Art des Unternehmens nur eine untergeordnete Rolle, so ist die Tatsache, daß sie nicht mit übernommen werden, für die Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 bedeutungslos. Aber auch im umgekehrten Fall spricht die Nichtmitübernahme noch nicht ohne weiteres gegen den Erwerb des Unternehmens im ganzen. Die Ergänzung des Inventars durch den Erwerber, selbst die Neuanschaffung notwendiger Inventarstücke schließt die Haftung des Erwerbers nicht unbedingt aus. Ist der Erwerber nach Ergänzung des Inventars in der Lage, den Betrieb ohne größere Verzögerung fortzusetzen, so kann unter Berücksichtigung aller übrigen Umstände doch immer noch eine Übernahme im ganzen vorliegen [90]). Übernimmt z. B. jemand unter Beibehaltung der Geschäftsbezeichnung die Forderungen und Schulden sowie die gewerblichen Räume, so dürfte auch eine gewisse Verzögerung infolge der Anschaffung neuer Einrichtungsgegenstände der Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 nicht entgegenstehen, da die übrigen Grundlagen derart sind, daß die Wiederaufnahme des Unter-

[89]) RStBl. 1934 S. 1372.
[90]) RStBl. 1932 S. 934 u. Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 14.

nehmens nach einer kurzen Zeitspanne einer Weiterführung gleichkommt. Auch wenn keine Vorräte vorhanden sind, ist die Fortsetzung des Unternehmens im allgemeinen unmittelbar möglich, zumal es keine Bedeutung haben kann, ob der Erwerber zunächst aus dem Vorhandenen zu wirtschaften vermag oder sofort Anschaffungen machen muß, die ohnehin im Laufe jeder Geschäftsführung erforderlich werden[91]). Andererseits wird die Übernahme der bisherigen Geschäftseinrichtungen, sowie der vorhandenen Warenbestände zumindest dann eine geeignete Grundlage für die Fortführung des bisherigen Unternehmens bilden, wenn es in den früheren Räumen des Vorgängers ausgeübt wird[92]), zumal diese Grundlagen bei kleineren Unternehmen vielfach das gesamte Geschäftsvermögen bilden.

Es gibt Unternehmen, für deren Betrieb das Grundstück, in dem sie betrieben werden, besondere Anlagen und Einrichtungen enthalten muß, wie z. B. Ziegeleiwerke, Dampfsägewerke und Mühlenwerke, aber auch Theater, Gasthäuser, Brauereien und Bäckereien. Bei ihnen ist das Vorhandensein der besonderen Anlagen so sehr Lebenszweck, daß der Erwerb des Grundstücks nebst Zubehör allein schon als Übergang des Unternehmens im ganzen betrachtet werden kann und damit die Haftung des Erwerbers begründet. Denn die Übereignung des Grundstücks mit seinen Einrichtungen setzt den Erwerber in die Lage, den Betrieb so wie er bisher geführt wurde, auszunutzen und fortzuführen, ohne daß die übrigen mit dem Betriebe verbundenen Werte, wie Firma, Kundschaft und dergleichen, übertragen zu sein brauchen[93]).

Hat der frühere Unternehmer den Betrieb nicht im eigenen Grundstück, sondern in gemieteten oder gepachteten Räumen betrieben und setzt ein anderer das Unternehmen in diesen Räumen fort, so liegt zwar insoweit keine Übereignung in dem oben entwickelten Sinne vor, da der Nachfolger nicht wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über die Räume verfügen kann. Dennoch wird auch der Beibehaltung der alten Geschäftsräumlichkeiten im Hinblick auf die Tatsache, daß gerade sie im Geschäftsverkehr mit am ehesten geeignet ist, die Weiterführung des bisherigen Unternehmens zu dokumentieren, eine gewisse Bedeutung nicht abgesprochen werden können[94]). Sind sonst irgendwelche Werte des Unternehmens übereignet worden, seien es auch nur Warenbestände

[91]) Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 4.
[92]) RStBl. 1934 S. 1571.
[93]) Kart. RAO. § 96 R. 18, 22 u. 25, JW. 1936 S. 1628.
[94]) RStBl. 1934 S. 1571.

und Einrichtungsgegenstände, so wird die Beibehaltung der Geschäftsräume immerhin ein nicht unwesentliches Kriterium dafür sein, daß zwischen den Beteiligten die Übereignung des Unternehmens im ganzen gewollt und durchgeführt worden ist. Das muß um so mehr gelten, wenn der neue Unternehmer direkt in den Mietvertrag des bisherigen eingetreten ist und diesem etwa noch eine Entschädigung für die Möglichkeit des Eintritts gezahlt hat.

Abgesehen von dem schon behandelten Firmennamen sind bereits mehrmals sonstige immaterielle Vermögensgegenstände wie Kundschaft und Geschäftsbeziehungen erwähnt worden. Es handelt sich hierbei, wie auch bei den Konzessionen um Wirtschaftsgüter, die bilanzierungsfähig sind und im ganzen den ideellen Wert des Unternehmens, den sogen. goodwill oder Betriebsbestehenswert[95]) bilden. Die Bedeutung dieser Werte bedarf noch einer näheren Untersuchung, da sich der Erwerb eines Unternehmens nicht unbedingt im Übergang körperlicher Vermögensgegenstände auszudrücken braucht.

Der Wert der Kundschaft kann bei einem Unternehmen ganz verschieden sein. Bei Ladengeschäften pflegen die Beziehungen zwischen dem Unternehmer und seinen Kunden in gewissem Umfange stets auf denjenigen, der später in denselben Räumen einen gleichartigen Betrieb unterhält, überzugehen, insbesondere werden die in der Nähe des Geschäfts wohnenden Personen dem neuen Unternehmer als Kunden erhalten bleiben. Insoweit kann von der Kundschaft als einer wesentlichen Grundlage des Unternehmens, die von einem anderen erworben werden könnte, nicht gesprochen werden. Wenn in solchen Fällen der Erwerber für den Geschäftswert noch eine besondere Vergütung zahlt, so geschieht das nicht für den Erwerb der Kundschaft, sondern für die Überlassung der günstig gelegenen Geschäftsräume. Es ist daher verfehlt, wenn der Reichsfinanzhof auch dann die Erlangung der Kundenbeziehungen selbst als wesentliche Grundlage mit darstellt[96]). Diese Art der Kundschaft hat bei der Anwendung des § 116 Abs. 1 überhaupt außer acht zu bleiben. Etwas anderes ist es, wenn die Kundenbeziehungen des früheren Unternehmers ihren Grund nicht in der örtlichen Lage des Unternehmens, sondern in der Werbung und in den sonstigen Geschäftsmethoden des Unternehmers hatten. Sind nämlich besondere Vereinbarungen über diesen Kundenstamm getroffen worden, hat beispielsweise der neue

[95]) Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern S. 146 u. 148.
[96]) Kart. RAO. § 96 R. 44.

Unternehmer von dem bisherigen die Kundenliste erhalten, so läßt sich hieraus, ähnlich wie bei der Übernahme der Firmenbezeichnung, der Schluß ziehen, daß die Beteiligten dem Kundenstamm eine nicht unwesentliche Bedeutung beigemessen haben, die bei der Beurteilung der Frage, ob das Unternehmen im ganzen übereignet worden ist, Berücksichtigung finden muß. Grundsätzlich ist aber die Bedeutung der Kundschaft im Hinblick darauf, daß die Kunden nicht gezwungen werden können, mit dem Nachfolger in Geschäftsbeziehung zu bleiben, nicht so wesentlich, daß ein Erwerb des Unternehmens ausgeschlossen sein sollte, wenn über die Kundschaft keine besonderen Vereinbarungen getroffen worden sind und der Erwerber die Namen der Kunden seines Vorgängers nicht kennt.

Allerdings sind auch Betriebe denkbar, bei denen die Kundschaft die wesentlichste Grundlage des Unternehmens bildet. So stellen z. B. bei einem Zeitschriftenvertrieb die Abonnenten das eigentliche Aktivum des Unternehmens dar. Mögen hier noch so gut eingerichtete Räume erworben sein, so handelt es sich doch nicht um den Erwerb eines lebenden Betriebes, wenn der Veräußerer die Rechte aus den Abonnentenverträgen für sich behält. Überhaupt werden Geschäftsverbindungen immer dann eine wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, wenn sie für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes unumgänglich notwendig sind. So genügt der Erwerb eines Molkereigrundstücks nebst den dazugehörigen Anlagen nicht zur Weiterführung der Molkerei, wenn nicht gleichzeitig auch ein ausreichender Kreis von vertraglich verpflichteten Milchlieferern übergeht. Ein solcher Stamm von Lieferanten gehört zu den wesentlichen Grundlagen eines Molkereibetriebes. Ohne ihn bleibt das ganze Unternehmen, mag es sonst auch noch so vollkommen eingerichtet sein, ein toter Betrieb, wenn die in der Nähe wohnenden Landwirte inzwischen bereits anderweitig Milchlieferungsverträge abgeschlossen haben. In diesem Falle kann von der Übereignung eines lebenden und betriebsfähigen Unternehmens nicht die Rede sein. Der Erwerber des Molkereigrundstücks ist daher in diesem Falle auch nicht haftbar für die Betriebsteuern seines Vorgängers [97]). Das gleiche gilt bei einem Unternehmen, das nur Kommissionsgeschäfte betreibt. Hier bilden die Kommissionsverträge die wesentlichste Betriebsgrundlage. Wird dem Nachfolger nicht die Möglichkeit gegeben, in die bestehenden Verträge seines Vorgängers mit den Kommittenten einzutreten, so erwirbt er

[97]) Vgl. Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 10.

keinen lebenden Betrieb in dem oben entwickelten Sinne, der Erwerb der Geschäftseinrichtung und der etwaige Eintritt in den Mietvertrag des bisherigen Unternehmers bedeutet dann für den neuen Unternehmer lediglich eine günstige Gelegenheit, zu Betriebsräumen und Inventar zu gelangen. Auch bei Agenturgeschäften bilden die Verträge mit den Auftraggebern, die der Agent vertritt, eine so wesentliche Grundlage des Unternehmens, daß bei Nichteintritt in diese Verträge der Erwerb der Geschäftseinrichtung eine absolut untergeordnete Rolle spielt und eine Haftung aus § 116 Abs. 1 nicht begründen kann. Schließlich können auch Unternehmen, deren Geschäftsbetrieb auf die Verwertung und Ausnutzung von Patenten oder Gebrauchsmustern gerichtet ist, ohne gleichzeitigen Erwerb der Lizenzen nicht als lebender Betrieb erworben werden. Ob die Geschäftsbeziehungen als wesentliche Grundlage des Unternehmens anzusehen sind oder nicht, wird daher immer von der Eigenart des Betriebes abhängen.

Einen weiteren immateriellen Bestandteil eines Unternehmens bildet bei konzessionspflichtigen Betrieben, wie z. B. Gaststätten und Hotels, die Konzession selbst. Wenngleich sie für ein solches Unternehmen eine der wichtigsten Grundlagen darstellt, so kann sie hier doch außer Betracht bleiben, da sie grundsätzlich an die Person des Betriebsinhabers gebunden ist und daher auch nicht Gegenstand der Übereignung des Unternehmens sein kann. Wenn der Reichsfinanzhof sich dennoch in diesem Zusammenhang in einem Falle[98]) mit einer Wirtschaftskonzession zu befassen hatte, so lag das daran, daß der neuen Inhaberin, einer G.m.b.H., die Konzession in der Person ihres Geschäftsführers als des bisherigen Inhabers verblieben war. Zu Recht hat der Reichsfinanzhof dabei den Standpunkt eingenommen, daß die Konzession allein keine ausreichende Grundlage bilde, auf der ein Unternehmen im Sinne der steuerlichen Haftungsbestimmung veräußert werden könne.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß das Fehlen einer oder selbst mehrerer Unternehmensgrundlagen die Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 noch nicht ohne weiteres ausschließt. Es ist vielmehr in jedem einzelnen Falle genau zu prüfen, ob die vorhandenen und auf den Erwerber übergegangenen Bestandteile die Möglichkeit zulassen, das Unternehmen fortzuführen oder ohne besondere Schwierigkeiten wieder aufzubauen. Ist dies der Fall, dann liegt eine die Haftung begründende „Übereignung im ganzen" vor, da der Erwerber mit diesen Grundlagen die Ver-

[98]) StuW. 1928 Rspr. Nr. 426.

fügungsgewalt über die lebendige Kraft eines Unternehmens erlangt hat. Die Erlangung von Vorteilen aus der Übernahme des Betriebes ist nicht Voraussetzung für die Haftung [99]). Der vom Reichsfinanzhof neben dem Sicherungszweck häufig mit als Inhalt der gesetzgeberischen Erwägung des § 116 Abs. 1 gekennzeichnete Gedanke, daß derjenige zu den Lasten beizutragen habe, der durch den Erwerb des Unternehmens Vorteile erlange [100]), ist nur als Grundgedanke der Haftungsbestimmung zu verstehen, er bildet lediglich die allgemeine Rechtfertigung für die Heranziehung des Erwerbers zur Haftung für die Rückstände des Veräußerers. Eine Bedeutung dahingehend, daß in jedem einzelnen Falle geprüft werden müßte, ob der Erwerber tatsächlich auch Vorteile durch die Übernahme des Unternehmens erlangt hat, kann ihm nicht beigemessen werden. Es geht nicht an, jeweils genaue Untersuchungen hierüber anzustellen, da ein solches Verfahren bei äußerlich gleich gelagerten Umständen verschiedene Ergebnisse zeitigen und dazu führen würde, die Haftungsvorschrift zu einem großen Teil illusorisch zu machen. Denn manch Unternehmer wird in den ersten Jahren nach der Übernahme mit geringem Erfolge oder gar Verlust arbeiten, während andere wiederum unter den gleichen Voraussetzungen von vornherein erhebliche Gewinne ausweisen werden, Unterschiede, die schon in der persönlichen Geschäftstüchtigkeit begründet sein können. Diese Unterschiede bei der Frage der Haftbarmachung zu berücksichtigen, erscheint jedoch nicht angängig, man wird vielmehr sagen müssen, daß auch der mit Verlust übernehmende Erwerber von der Haftung nicht ausgeschlossen ist [101]). Ebenso kann es auch keine Bedeutung haben, ob der Erwerber in der Lage war, sich vor dem Erwerb des Unternehmens über die Höhe der Betriebsteuern seines Vorgängers und über die Möglichkeit seiner Inanspruchnahme hierfür zu vergewissern, ein Gesichtspunkt, dem vom Reichsfinanzhof gelegentlich im Anklang an § 25 HGB. zu Unrecht eine entscheidende Bedeutung beigemessen wurde [102]). Entscheidend allein ist, ob das, was übernommen worden ist, sich als leben-

[99]) Ebenso Angerer a. a. O. S. 421; a. M. ohne nähere Begründung Kluckhohn, Die Haftung für Steuerschulden bei der Veräußerung eines Unternehmens a. a. O. S. 367.

[100]) Vgl. RFH. Bd. 23 S. 111, Bd. 25 S. 334, Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 21; ebenso preuß. OVG. in JW. 1936 S. 1628.

[101]) So auch RFH. Bd. 27 S. 230, Bd. 31 S. 133 und der Senat des Steuergerichts der Freien Stadt Danzig in einer unveröffentlichten Entscheidung vom 3. 2. 1936 — StGR. 34/35 — zu § 92 des Danziger Steuergrundgesetzes, der dem § 116 RAO. entspricht; ebenso Heister a. a. O. S. 402.

[102]) Vgl. z. B. RFH. Bd. 29 S. 31 u. Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 4.

diger Betrieb darstellt, so daß der Erwerber in der Lage ist, ohne grundlegende Änderung der Organisation und der Einrichtung des Unternehmens den Betrieb fortzuführen oder wieder aufzubauen. Wenn von den Grundlagen eines Unternehmens nichts mehr vorhanden ist oder wenn auch nur so wesentliche Grundlagen dieses Unternehmens fehlen, daß von einer „organisierten Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen" in dem eingangs dieses Abschnitts dargelegten Sinne nicht mehr gesprochen werden kann, dann ist auch eine Übereignung des Unternehmens als vorliegend nicht anzusehen.

3. Die Übereignung in mehreren Rechtsakten.

Regelmäßig wird die Übereignung eines Unternehmens in einem Rechtsakt erfolgen. Vielfach ist aber derjenige, der ein Unternehmen erwerben will, gezwungen, mit mehreren Personen in Verbindung zu treten, um die wesentlichsten Grundlagen dieses Unternehmens zu erwerben. Wenn der bisherige Unternehmer sein Unternehmen z. B. in gemieteten Räumen betrieben hatte, kann der Erwerber in den Besitz dieser Räume nur durch Abschluß eines Mietvertrages mit dem Vermieter oder durch Eintritt in den Vertrag des Vorgängers mit Genehmigung des Vermieters gelangen. Hat der bisherige Unternehmer einen Teil seiner Einrichtungsgegenstände einem anderen übereignet oder verpfändet, so kann der Erwerber sie nur von diesem für den Betrieb zurückgewinnen. Schließlich kommt es auch vor, daß jemand Inventar und Warenvorräte von dem bisherigen Unternehmer bereits übereignet erhalten hat, in den Besitz der Betriebsräume mit vielleicht zur Fortführung des Unternehmens äußerst wesentlichen Betriebsbauten aber erst durch Ersteigerung des Grundstücks in der Zwangsversteigerung gelangt. In allen diesen Fällen bedarf es mehrerer Rechtsakte, um das Unternehmen so zu erwerben, daß seine Weiterführung möglich ist. Es wäre falsch, hier das Vorliegen einer Übereignung „im ganzen" zu verneinen. Denn wie bereits ausgeführt, kommt es für die Übereignung eines Unternehmens als Ganzes nicht so sehr auf die dingliche Rechtsgestaltung als vielmehr darauf an, daß ein solcher tatsächlicher Zustand geschaffen ist, der wirtschaftlich betrachtet, als Übergang des Unternehmens im ganzen anzusehen ist. Demgemäß steht die Übereignung in mehreren Rechtsakten der Haftbarmachung des Erwerbers nicht entgegen[103]). Das entspricht auch dem Grundgedanken des § 116

[103]) So auch Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 15 und Fass. gem. StAnpG. R. 2.

Abs. 1, daß die Sicherung für die Betriebsteuern nicht dadurch verloren gehen soll, daß der Betrieb in andere Hände übergeht. Ob dieser Übergang in einem oder in mehreren Akten erfolgt, ist gegenüber diesem Grundgedanken gleichgültig. Ausschlaggebend ist nur, daß der Erwerb der einzelnen Betriebsgrundlagen schließlich dem Erwerber die Möglichkeit gibt, das Unternehmen fortzuführen. Der letzte Erwerbsakt, der hierzu erforderlich ist, stellt die die Haftung begründende Übernahme des Unternehmens im ganzen dar, wobei natürlich Voraussetzung ist, daß das Unternehmen bis zu diesem Zeitpunkt noch als lebender Betrieb angesehen werden konnte.

4. Die Übereignung stilliegender Unternehmen.

Die Übereignung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes im ganzen liegt, wie wir festgestellt haben, nur dann vor, wenn ein lebendiges, d. h. betriebsfähiges und fortsetzbares Unternehmen erworben wird. Hat der Veräußerer das Unternehmen bis zum Zeitpunkt der Übereignung betrieben, so ist diese Voraussetzung, sofern die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens übergegangen sind, im allgemeinen als gegeben anzusehen. Wie ist es nun aber, wenn das Unternehmen schon vor der Übereignung stillgelegt worden war?

Es wäre verfehlt, ein solches Unternehmen ohne weiteres als nicht mehr lebendes zu bezeichnen und damit die Haftung des Erwerbers zu verneinen. Grundsätzlich schließt das Stilliegen des Unternehmens die Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 noch nicht aus[104]). Man muß vielmehr stets prüfen, ob das Stilliegen einen wesentlichen Einfluß auf das Fortbestehen des Betriebes gehabt hat oder nicht. Ist der Erwerber in der Lage, das Unternehmen ohne grundlegende Änderungen an Gebäude und Einrichtung weiterzuführen oder wieder aufzubauen, so ist das ein Beweis dafür, daß es trotz der Stillegung seinen Charakter als lebender, fortsetzbarer Organismus nicht verloren hat. Haben sich dagegen die wesentlichsten Grundlagen nicht so erhalten, daß der Erwerber das Unternehmen ohne größere Schwierigkeiten fortsetzen kann, dann liegt auch nicht die Übernahme eines lebenden Betriebes vor. Wenn beispielsweise in dem oben bei der Untersuchung über den Wert der Kundschaft erwähnten Fall des Erwerbs einer Molkerei die Milchlieferanten während des Stilliegens des Unternehmens sich anderweitig

[104]) So auch StuW. 1928 Rspr. Nr. 471, Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 10 u. 20; Heister a. a. O. S. 401.

verpflichtet hatten, so hat der Reichsfinanzhof [105]) mit Recht die Ansicht vertreten, daß hier die Stillegung des Unternehmens einen so wesentlichen Einfluß auf sein Fortbestehen gehabt hat, daß der Erwerber es nicht ohne weiteres fortsetzen oder neu aufbauen konnte. Ist dagegen der Erwerber in der Lage, den Betrieb ohne größere Anstrengungen fortzuführen, wenn auch nicht im gleichen Umfange oder mit dem gleichen wirtschaftlichen Erfolg wie sein Vorgänger, dann hat er trotz des Stilliegens ein lebendes Unternehmen erworben, so daß seine Haftbarmachung gerechtfertigt ist.

5. Der Einfluß des mit dem Erwerb verfolgten Zwecks.

Häufig machen die Erwerber gegen ihre Inanspruchnahme geltend, sie hätten das Unternehmen nur übernommen, um ihre Forderungen gegen den bisherigen Unternehmer zu retten, sie hätten also in einer gewissen Zwangslage gehandelt. Dieser Einwand ist unbegründet. Das Bestehen einer solchen Zwangslage bildet keine Veranlassung, die Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 zu verneinen, denn auf den Beweggrund des Erwerbs kommt es nicht an [106]). Gilt das nun auch, wenn der Erwerber von vornherein gar nicht die Absicht gehabt hat, das Unternehmen fortzuführen?

Nach § 25 HGB. tritt die dort vorgesehene Haftung des Erwerbers nur bei Fortführung des Handelsgeschäfts ein. Es fragt sich nun, ob auch für die steuerrechtliche Haftung die Weiterführung des erworbenen Unternehmens erforderlich ist oder ob die Haftung ohne Rücksicht darauf, ob das Unternehmen fortgesetzt wird, eintritt. Der Reichsfinanzhof läßt in seiner Rechtsprechung auch zu dieser Frage die Gradlinigkeit vermissen. Während er in einer Entscheidung vom 13. Juni 1928 der Ansicht ist [107]), daß es auf die Fortführung des Unternehmens nicht ankomme, vertritt er in seinen Entscheidungen vom 10. Oktober 1930 und 20. Januar 1931 den Standpunkt [108]), daß jemand, der Herr des Betriebes wird, diesen aber tatsächlich nicht weiter führt und auch nicht weiter führen will, nicht haftbar zu machen sei. In dem der letztgenannten Entscheidung zugrundeliegenden Falle erwarb eine Brauerei, um ihr Kapital zu retten, das Grundstück ihres Schuldners, der darin eine Gastwirtschaft betrieb. Nach Erwerb des Grundstücks und seines Zubehörs ließ die Brauerei den

[105]) Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 10.
[106]) So auch RFH. Bd. 31 S. 133, RStBl. 1934 S. 1571.
[107]) Kart. RAO. § 96 R. 36; ebenso auch früher schon in RFH. Bd. 11 S. 195.
[108]) RFH. Bd. 27 S. 230 u. Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 2.

Gastwirt das Unternehmen noch einige Monate als ihren Pächter weiter betreiben und verpachtete es sodann, ohne es selbst betrieben zu haben an einen anderen Gastwirt. Der Reichsfinanzhof verneinte die Haftung der Brauerei mit der Begründung, daß sie das Grundstück nicht erworben habe, um die darauf betriebene Gastwirtschaft zu übernehmen, sondern um ihre Kapitalforderung zu retten. Ganz entgegengesetzt entschied er in einem Falle [109]), wo ein beamteter Tierarzt von einer Stadtgemeinde ein Mühlengrundstück samt Mühlenbetrieb erworben hatte und es verpachtete. Hier bejahte er die Haftung des Tierarztes für die Betriebsteuern des Vorunternehmers, wobei er sich ausdrücklich zu der Ansicht bekannte, daß der Erwerber eines Unternehmens ohne Rücksicht auf den Zweck des Erwerbs auch dann hafte, wenn er das Unternehmen sofort weiter veräußert. Abgesehen davon sah er die Inanspruchnahme des Tierarztes in diesem Falle schon deshalb für gerechtfertigt an, weil dieser das Unternehmen durch seine Verpachtung tatsächlich auch nutze und damit die mit ihm verbundenen Vorteile erlange. Den gleichen Standpunkt hat der Reichsfinanzhof dann auch später noch vertreten [110]). Das preußische Oberverwaltungsgericht hat sich ihm unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung dabei angeschlossen [111]).

Auch diese Streitfrage läßt sich nur aus dem Zweck der Haftungsbestimmung heraus entscheiden. Es unterliegt keinem Zweifel, daß die in dem Unternehmen selbst begründete Sicherheit für die Betriebsteuern immer verloren geht, wenn der bisherige Unternehmer den Betrieb aufgibt. Wenn nun ein anderer das Unternehmen erwirbt, so ist der Tatbestand des § 116 Abs. 1 mit dem Zeitpunkt des Erwerbs erfüllt, ohne Rücksicht darauf, ob der Erwerber selbst Unternehmer wird oder nicht. Dieser Umstand könnte nur dann ausschlaggebend sein, wenn man die Erlangung von Vorteilen mit als Grund für die Inanspruchnahme des Erwerbers ansehen wollte [112]). Dann nämlich müßte in jedem Falle geprüft werden, ob dem Erwerber trotz der Nichtfortführung des Unternehmens Vorteile aus dem Erwerb erwachsen sind, wie es z. B. bei demjenigen der Fall ist, der einen Konkurrenzbetrieb lediglich deshalb

---

[109]) Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 12.

[110]) Vgl. Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 13, RStBl. 1932 S. 593, 1933 S. 297 u. 1934 S. 1372.

[111]) Vgl. JW. 1936 S. 1628; wenn das OVG. in diesem besonderen Falle die Haftung dennoch verneinte, so hatte das seinen Grund darin, daß der frühere Unternehmer den Betrieb mangels Existenzmöglichkeit aufgegeben hatte, der Erwerber also nicht einen lebenden Betrieb übernahm.

[112]) Vgl. Anm. 100.

erwirbt und stillegt, um sich eines mit ihm in Wettbewerb stehenden Unternehmens zu entledigen. Wie oben bereits dargelegt, kommt es jedoch im einzelnen auf die Erlangung von Vorteilen entscheidend gar nicht an. Sie ist nicht Tatbestandsmerkmal, sie soll vielmehr lediglich einer der Rechtfertigungsgründe der Haftungsbestimmung überhaupt sein. Es kann daher für die Haftbarmachung nach § 116 Abs. 1 RAO. im Einzelfall immer nur von Bedeutung sein, ob der Erwerber ein Unternehmen erwerben wollte und tatsächlich auch ein lebendes erworben hat, ohne Rücksicht darauf, was er damit beginnt, ob er es selbst betreibt oder sogleich oder später verpachtet oder auf andere Weise darüber verfügt. Wenn jemand ein Grundstück mit Zubehör erwirbt, das als solches in Verbindung mit anderen Grundlagen geeignet ist, die wesentlichen Grundlagen des auf dem Grundstück betriebenen Unternehmens zu bilden, so wird man im Zweifelsfalle sagen müssen, daß sich der Erwerbswille nicht nur auf den Erwerb des Grundstücks, sondern auch auf den Erwerb des Unternehmens erstreckte. Aus der Tatsache allein, daß das Grundstück sofort nach dem Erwerb so wie es steht und liegt weiter veräußert wird, ist der mangelnde Erwerbswille hinsichtlich des Unternehmens noch nicht zu folgern. Auf der anderen Seite aber kann der Erwerber eines Grundstücks auch nicht ohne weiteres mit der Steuerhaftung beschwert werden, wenn er lediglich das Grundstück oder die auf ihm befindlichen Gebäude und Räume in zweckentsprechender Weise verwertet. Nur dann, wenn er infolge des Erwerbs ein lebendes Unternehmen an sich bringt, tritt die Folge der Steuerhaftung nach § 116 Abs. 1 RAO. ein[113]). Auf die Absicht, dieses Unternehmen auch selbst fortzuführen, kommt es nicht an, es genügt, daß der Erwerber in der Lage ist, es weiter zu betreiben oder zu seinen Gunsten über die Fortführung durch andere Bestimmung zu treffen[114]).

6. Die Haftung bei weiterer Übereignung.

Übereignet der Erwerber das Unternehmen weiter, so haftet der zweite Erwerber nicht nur für die Betriebsteuern seines unmittelbaren Vorgängers, sondern in den Grenzen des § 116 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 auch für die des ersten Unternehmers, da der Sicherungszweck der Haftungsbestimmung nicht nur die Haftbarmachung des ersten sondern auch jedes

[113]) JW. 1936 S. 1628.

[114]) Ebenso Angerer a. a. O. S. 421, Boethke-Arlt, Reichsabgabenordnung § 116 Anm. 3 a; a. M. ohne nähere Begründung Heister a. a. O. S. 401 u. Becker § 96 Anm. 4 a; sich widersprechend Rogowski a. a. O. S. 461.

weiteren Erwerbers bedingt[115]). Aber auch der erste Erwerber bleibt verhaftet. Er wird nicht etwa dadurch von der Haftung frei, daß er das Unternehmen an einen anderen weiter übereignet. Ebenso wie der erste Unternehmer trotz der Haftung des Erwerbers weiter Steuerschuldner bleibt, so bleibt dieser Nebenhafter, wenngleich in der Person des zweiten Erwerbers ein neuer Nebenhafter aufgetreten ist. Hat z. B. A. ein von ihm betriebenes Unternehmen am 1. Januar 1935 an B. übereignet und übereignet dieser das Unternehmen am 1. Juni 1935 an C. weiter, so haften für die auf das Jahr 1934 entfallenden Betriebsteuern neben dem eigentlichen Steuerschuldner A. sowohl B. als auch C., letzterer im übrigen auch noch für die auf die Betriebsdauer des B. entfallenden Steuern. B. haftet für die genannten Steuern des A. auch dann, wenn er das Unternehmen gar nicht erst selbst betrieben, sondern sofort am Tage des Erwerbs, also am 1. Januar 1935 an C. veräußert hat, da ja die Fortführung des Unternehmens nicht die Voraussetzung der Haftung bildet. Ist das Unternehmen im Laufe des Jahres 1935 noch mehrmals übereignet worden, so vergrößert sich die Kette der Nebenhafter dergestalt, daß der Letzterwerber für die Betriebsteuern sämtlicher Vorgänger haftet, andererseits aber auch diese haftpflichtig bleiben. Für die Steuerschulden des A. ist daher in der Person sämtlicher Erwerber als Nebenhafter die größtmöglichste Sicherung gegeben, eine Sicherung, die dem Sinn und Zweck des § 116 Abs. 1 durchaus entspricht.

C. Der Umfang der Haftung.

1. Beschränkung auf bestimmte Steuern.

Die Haftung des Erwerbers nach § 116 Abs. 1 betrifft nicht sämtliche Steuerschulden seines Vorgängers, sie ist vielmehr beschränkt auf die Steuern, bei denen die Steuerpflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, sowie ferner auf die Steuerabzugsbeträge, die an das Finanzamt abzuführen waren.

a) Betriebsteuern.

Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet (Betriebsteuern), sind nur solche, bei denen die Steuerpflicht durch bestimmte, in den einzelnen Steuergesetzen selbst bezeichnete

[115]) So auch Kart. RAO. 1931 § 116 Abs. 1 R. 12, RStBl. 1933 S. 297 u. 1934 S. 1372; Becker § 96 Anm. 4 b, Nieberl, Die Reichsabgabenordnung § 96 Anm. 3.

Tatbestände an den Betrieb eines Unternehmens geknüpft ist; so z. B. wenn die Steuerpflicht nach dem für sie gesetzlich geforderten Tatbestande nur bei dem Inhaber des Unternehmens durch bestimmte Betriebshandlungen entstehen kann, oder mit anderen Worten, wenn zur Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuer knüpft, ein im Gesetz selbst bezeichnetes Unternehmen betrieben wird und in diesem Unternehmen bestimmte Handlungen vorgenommen werden, die im Steuergesetze bezeichnet sind und die Steuerschuld entstehen lassen. Nur bei einem derartigen Tatbestande läßt sich sagen, daß die Steuerpflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet[116]). Diese Voraussetzung liegt nicht vor, wenn der steuerpflichtige Vorgang zwar an den Betrieb des Unternehmens anknüpft oder in innerer Beziehung zum Unternehmen steht, nicht aber in der Besonderheit des Unternehmens begründet ist, wie z. B. bei der Einkommen- und Vermögensteuer einer Person, deren einziges Vermögen und Einkunftsquelle ein Unternehmen bildet. Hier steht zwar die Steuer in innerer Beziehung zu dem Unternehmen, diese Beziehung ist jedoch nur eine zufällige, nicht aber eine notwendige, da Einkommen- und Vermögensteuer als reine Personalsteuern nicht an den Betrieb eines Unternehmens gebunden sind, sondern bei jeder Person entstehen können, unabhängig davon, ob sie ein Unternehmen betreibt oder nicht. Auch die Zölle sind keine Betriebsteuern. Die Entstehung der Zollschuld knüpft an die Verwirklichung eines Tatbestandes an, der völlig unabhängig von dem Bestehen eines Unternehmens ist, nämlich allein an die Überführung der Waren in den freien Verkehr des Zollinlands. Zollpflichtig ist der Inhaber der Waren; ob dieser gleichzeitig Inhaber eines Unternehmens ist oder nicht, ist dabei bedeutungslos.

Es ist nun zu prüfen, welche Steuern im einzelnen im Sinne der vorstehenden Ausführungen als auf den Betrieb eines Unternehmens begründet anzusehen sind. Ein Schulbeispiel hierfür bildet die Umsatzsteuer[117]), die einzig und allein bei dem Inhaber eines Unternehmens entstehen kann (§ 1 ff. UStG.). Umstritten war bisher nur die Umsatzsteuer, die auf der Veräußerung des Unternehmens an den Erwerber ruht. Ursprünglich hielt der Reichsfinanzhof die Veräußerung eines

[116]) RFH. Bd. 21 S. 217; Reinhardt DStZ. 1935 S. 380 hält diese Auslegung ohne nähere Begründung für zu eng, legt sie aber dennoch seiner Darstellung zugrunde.

[117]) Mit Ausnahme der Ausgleichsteuer, die eine Verbrauchsteuer ist, und zwar ihrem Wesen nach zu den Zöllen gehört (§ 15 UStG.), da sie nicht in der Besonderheit eines Unternehmens begründet ist.

Unternehmens überhaupt für umsatzsteuerfrei [118]). Er sah sie als einen Vorgang an, der sich nicht mehr innerhalb des Betriebes des Unternehmens abspielt. Später änderte er dann seine Anschauung und stellte sich im Hinblick auf die Vorschrift des § 343 Abs. 1 HGB. auf den Standpunkt, die Veräußerung sei regelmäßig als der letzte Akt der gewerblichen Tätigkeit anzusehen. Für die Umsatzsteuer läge daher bei der Geschäftsveräußerung ein gewerbliches Hilfsgeschäft vor, das ohne Rücksicht darauf, ob der Unternehmer eine natürliche Person oder eine Rechtsperson ist und ob er den Erlös aus der Veräußerung zur Eröffnung eines anderen Unternehmens verwendet oder sich in das Privatleben zurückzieht, steuerpflichtig sei [119]). Diese Rechtsauffassung ist zweifellos zutreffend. Darüber hinaus hat sie aber nicht nur für die durch einen Kaufmann getätigte Veräußerung seines Handelsgeschäfts, sondern auch für die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen und freiberuflichen Unternehmen zu gelten, da die nach dem Umsatzsteuergesetz steuerpflichtigen Leistungen der Unternehmer bei gleichem Tatbestande keine verschiedene Beurteilung finden können. Hatte sich der Reichsfinanzhof nun zu der Umsatzsteuerpflicht der Veräußerung eines Unternehmens bekannt, so vermochte er sich doch nicht dazu durchzuringen, in logischer Anwendung und Verfolgung seiner nunmehrigen Rechtsprechung auch die Haftpflicht des Erwerbers für die auf die Veräußerung des Unternehmens an ihn entfallende Umsatzsteuer zu bejahen. Auch hier wieder wie so oft von der Rechtsähnlichkeit der steuerlichen Haftungsbestimmung mit § 25 HGB. ausgehend, gelangte er in gleicher Auslegung dieser Gesetzesvorschrift zu dem nicht zu billigenden Ergebnis, daß die in der Person des Veräußerers entstandene Umsatzsteuerschuld dem Erwerber gegenüber nicht im Betrieb des Unternehmens begründet sei und somit diesem gegenüber nicht geltend gemacht werden könne [120]).

Diese höchst bedenkliche Auffassung ist nun durch die Verordnung über die Umsatzsteuer bei Geschäftsveräußerungen vom 1. März 1937 (Partenkirchener Verordnung) [121]) gegenstandslos geworden. Während in dieser Verordnung zunächst einmal die Veräußerung [122]) eines Ge-

[118]) RFH. Bd. 6 S. 53. [119]) RFH. Bd. 29 S. 22.
[120]) RFH. Bd. 32 S. 179. [121]) RStBl. 1937 S. 377.
[122]) Eigenartigerweise ist in dieser Verordnung nicht die Bezeichnung Übereignung gewählt worden, trotzdem es nach der durch das Steueranpassungsgesetz erfolgten Änderung des § 116 RAO. nahegelegen hätte, diese Bezeichnung auch hier — bei gleichem Tatbestand (vgl. § 2 der VO.) — zu verwenden.

schäfts grundsätzlich für umsatzsteuerpflichtig erklärt wird (§ 1), bestimmt § 7, daß der Erwerber des Geschäfts für die gemäß der Verordnung zu entrichtende Umsatzsteuer haftet und daß § 116 RAO. entsprechend gelte. Wenngleich hier nur von dem Erwerb eines „Geschäfts" die Rede ist, so ist doch aus der Fassung des § 2 zu entnehmen, daß diese Bezeichnung sämtliche Unternehmen im Sinne des § 116 RAO. umfassen soll. Damit ist durch positive Gesetzesvorschrift bestimmt worden, daß die auf der Veräußerung eines Unternehmens ruhende Umsatzsteuer als eine Steuer anzusehen ist, bei der sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet[123]), so daß nunmehr die Haftung des Erwerbers für die Umsatzsteuer seines Vorgängers in vollem Umfange nach jeder Richtung hin klargestellt ist.

Ebenso wie die Umsatzsteuer sind auch die Verbrauchsteuern (mit Ausnahme der Zölle), die von den Unternehmern je nach der Art ihres Betriebes auf Grund der Lieferungen an Großhändler oder Verbraucher zu entrichten sind, allein in der Besonderheit des Unternehmens selbst begründet. Der Erwerber haftet daher gemäß § 116 Abs. 1 auch für rückständige Salz-, Zucker-, Zündwaren-, Leuchtmittel-, Spielkarten-, Bier-, Mineralwasser-, Essigsäure- und Tabaksteuern. Bei der Tabaksteuer gilt das allerdings nur für die Materialsteuer für Zigarettentabak (§ 93 TStG.) und die eigentliche Tabaksteuer, die sogen. Banderolen- oder Tabakzeichensteuer (§§ 1 und 9 a. a. O.)[124]); keine Haftung tritt dagegen ein für die Ausgleichsteuer für aus dem Auslande eingeführte Zigaretten (§ 101 a. a. O.), da diese sich ebenso wie die im Umsatzsteuergesetz geregelte Ausgleichsteuer als Zollschuld darstellt.

Auch für die Versicherungssteuer kann eine Haftung des Erwerbers des Versicherungsunternehmens entstehen. Schuldner der Versicherungssteuer ist zwar der Versicherungsnehmer, Entrichtungspflichtiger und damit haftbar für die Steuer ist dagegen der Versicherer, der die Steuer zu Lasten des Versicherungsnehmers zu entrichten hat[125]). Diese Haftung, eine Ersatzhaftung, die sich nicht als Nebenhaftung, sondern als Verpflichtung eigener Art darstellt[126]), gründet sich auf den Betrieb des

---

[123]) Ebenso Herting, Umsatzsteuer bei Geschäftsveräußerungen (Partenkirchener Verordnung) a. a. O. S. 321. Einen selbständigen Fall der Nebenhaftung hat § 7 der VO. m. E. nicht aufstellen wollen; das wäre auch im Hinblick auf das Bestehen des § 116 Abs. 1 RAO. nicht erforderlich gewesen.

[124]) Vgl. hierzu § 97 Abs. 3 RAO.

[125]) § 8 VStG.

[126]) Vgl. oben Anm. 31.

Versicherungsunternehmens, so daß der Erwerber für die noch nicht entrichtete Versicherungssteuer haftet.

Ähnlich wie bei der Versicherungssteuer liegen die Verhältnisse bei der Beförderungssteuer, die für die Beförderung von Personen und Gütern auf Schienenbahnen und mit Kraftfahrzeugen zu entrichten ist. Eigentlicher Steuerschuldner ist nicht das Beförderungsunternehmen, sondern derjenige, der den Beförderungspreis zu zahlen hat [127]). Entrichtungspflichtig und damit haftbar aber ist das Beförderungsunternehmen, so daß sich für den Erwerber eines solchen Unternehmens die Haftung für die rückständigen Beförderungssteuern aus den gleichen Gründen ergibt wie die Haftung des Erwerbers eines Versicherungsunternehmens für die Versicherungssteuern.

Die Rennwettsteuer ist eine Steuer, die nur in der Besonderheit eines Unternehmens allein begründet ist, nämlich des Totalisator- oder des Buchmacherunternehmens. Bei der Übereignung eines solchen Unternehmens haftet daher der Erwerber für die auf Grund des Rennwett- und Lotteriegesetzes vom 8. April 1922 zu entrichtende Steuer [128]).

Fraglich könnte die Rechtsnatur der Aufbringungsumlage sein, die nach dem Gesetz über die Weitererhebung der Aufbringungsumlage vom 17. Juni 1936 und der Durchführungsverordnung zu diesem Gesetz vom 3. Juli 1937 (AufbrUml. VO. 1937) erhoben wird. Das bereits außer Kraft getretene Industriebelastungsgesetz und das Aufbringungsgesetz vom 30. August 1924, sowie die Durchführungsverordnungen zu den Aufbringungsumlagen für 1931, 1932 und 1933 enthielten noch eigene Haftungstatbestände. Die Verordnung vom 3. Juli 1937, die alle bisher für die Aufbringungsumlage gültigen Bestimmungen zusammengestellt und die zum Teil veralteten Vorschriften den neuen Reichsgesetzen von 1934 angepaßt hat, trifft jedoch für die Haftung im Falle der Veräußerung des aufbringungspflichtigen Betriebsvermögens keine besondere Regelung mehr. Es ist daher zu prüfen, ob die Aufbringungsumlage zu den Betriebsteuern im Sinne des § 116 Abs. 1 RAO. zu rechnen ist. Der Reichsfinanzhof hat wiederholt ausgesprochen, daß die Aufbringungsleistungen nur ein Anhängsel der Vermögensteuer sind und wie ein Zuschlag zu dieser wirken [129]). Der Reichsminister der Finanzen

[127]) Vgl. § 8 BefStG.

[128]) Für die Lotteriesteuer, die ebenso wie die Rennwettsteuer eine Betriebsteuer ist, dürfte eine an sich begründete Haftung praktisch nicht in Betracht kommen.

[129]) RFH. Bd. 23 S. 309, Kart. IndBelG. § 5 R. 2, Kart. AufbrG. § 12 R. 8 u. 32.

bezeichnet die Aufbringungsumlage in seinem Erlaß vom 9. Juli 1937 direkt als eine laufende Steuer vom Vermögen[130]). Diese Auffassung könnte dazu führen, sie ebenso wie die Vermögensteuer selbst nicht als eine Steuer zu betrachten, die sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Das wäre jedoch falsch. Denn während die Vermögensteuer an die Verwirklichung eines Tatbestandes anknüpft, der grundsätzlich unabhängig von dem Bestehen eines Unternehmens ist, setzt die Aufbringungsumlage immer das Vorhandensein eines bestimmten aufbringungspflichtigen Betriebsvermögens und damit Unternehmens voraus. Auch die Aufbringungsumlage ist daher als eine Betriebsteuer im Sinne des § 116 Abs. 1 RAO. anzusehen[131]).

Nicht zu den Betriebsteuern gehören dagegen außer den bereits angeführten Einkommen- und Vermögensteuern die Körperschaftsteuer, sowie die Erbschaft-, Grunderwerb-, Wechsel- und Kraftfahrzeugsteuer[132]). Bei allen diesen Steuerarten ist der steuerpflichtige Tatbestand nicht in der Besonderheit eines Unternehmens begründet. Das gleiche gilt für die Kapitalverkehrsteuern im Sinne des KVG., also für die Gesellschaftsteuer, die Wertpapiersteuer und die Börsenumsatzsteuer[133]).

Eine Haftung des Erwerbers auf Grund von § 116 Abs. 1 kann nicht nur für die Steuern des Reichs, von denen bisher die Rede war, eintreten, sondern auch für die Steuern der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände. Denn einmal gelten die Vorschriften der Reichsabgabenordnung über die Haftung nach § 4 RAO. für Realsteuern ohnehin, und zwar unabhängig davon, ob sie von Finanzämtern und Oberfinanzpräsidenten verwaltet werden oder nicht, zum andern können die Länder und die Gemeinden oder Gemeindeverbände für ihre übrigen Steuern die entsprechende Anwendung der Haftungsbestimmungen der Reichsabgabenordnung anordnen.

Von den Realsteuern ist die Gewerbesteuer, zu deren Erhebung auf Grund des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 nur die Gemeinden berechtigt sind, als Betriebsteuer anzusehen, ohne Rücksicht darauf, ob sie nach dem Gewerbeertrag, dem Gewerbekapital oder der Lohnsumme erhoben wird, da sie in jedem Falle das Bestehen eines

[130]) Runderlaß des RdF. vom 9. 7. 1937 (S. 7400—300 III) in RStBl. 1937 S. 815.
[131]) Ebenso Reinhardt in DStZ. 1935 S. 379, der RdF. im Erlaß vom 2. 7. 1934 (S. 7400—130 III) in DStZ. 1934 S. 534 u. Metz a. a. O. S. 824.
[132]) Hoeniger, Steuern und öffentliche Lasten in und nach der Zwangsversteigerung a. a. O. S. 86 zählt fälschlicherweise auch die Kraftfahrzeugsteuer zu den Betriebsteuern.
[133]) Ebenso Reinhardt DStZ. 1935 S. 380.

gewerblichen Unternehmens voraussetzt. Keine Betriebsteuer dagegen ist die von den Gemeinden nach dem Grundsteuergesetz vom 1. Dezember 1936 zu erhebende Grundsteuer, die nicht an den Betrieb eines Unternehmens geknüpft ist, sondern auch von den Grundstücken erhoben wird, deren Eigentümer kein Unternehmen betreibt. Eine Haftung des Erwerbers kann für diese Steuer aber nach § 116 Abs. 2 RAO. in Betracht kommen, wenn nämlich zu dem Unternehmen ein Grundstück gehört.

Soweit die Gemeinden oder Gemeindeverbände Verbrauchsteuern erheben, tritt eine Haftung des Erwerbers für diese nur dann ein, wenn die betreffenden Vorschriften auf die Haftungsbestimmungen der Reichsabgabenordnung Bezug nehmen oder selbst Haftungstatbestände aufstellen. Die übrigen von den Gemeinden erhobenen Steuern wie z. B. die Bürgersteuer und die Hundesteuer können niemals unter § 116 Abs. 1 fallen, da sie keine Betriebsteuern sind; das gilt auch für die Vergnügungs- oder Lustbarkeitssteuer, die nicht auf dem Unternehmen, sondern auf den einzelnen Vergnügungen ruht, gleichgültig, ob der „Unternehmer der Veranstaltung" ein Unternehmer im Sinne des § 116 Abs. 1 oder eine Privatperson ist [134]).

Die von den einzelnen Ländern erhobenen Hauszins- und Stempelsteuern sind gleichfalls nicht im Betrieb eines Unternehmens begründet; wohl aber die Wandergewerbe und Wanderlagersteuer, für deren Haftung jedoch eine ausdrückliche Verweisung auf § 116 Abs. 1 erforderlich ist.

b) Steuerabzugsbeträge.

Die alte Fassung des § 116 sah eine besondere Haftung für Steuerabzugsbeträge nicht vor. Soweit es sich dabei um Lohnsteuern handelte, konnte daher der Erwerber nicht in Anspruch genommen werden, da weder die Steuer selbst noch die vorgeschriebene Haftung des Arbeitgebers das Bestehen eines Unternehmens zur Voraussetzung hat. Eine Haftung ließ sich lediglich begründen für die Kapitalertragsteuer und die Aufsichtsratsabgabe, Steuern, die zwar nicht selbst im Betriebe begründet sind, bei denen aber die Ersatzhaftung [135]) der Kapitalgesellschaft eine an den Betrieb gebundene Haftung ist, für die infolgedessen auch der Erwerber des Unternehmens haftet.

---

[134]) Ebenso Neumann, Haftung des Betriebsübernehmers für preußische Steuern a. a. O. S. 45; a. M. Hoeniger a. a. O. S. 86.

[135]) § 44 EStG. u. § 7 der VO. über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 6. 2. 1935 (früher § 8 der VO. v. 30. 3. 1933).

Nach der Neufassung des § 116 Abs. 1 (Ziff. 2) durch das Steueranpassungsgesetz ist nunmehr die Haftung für sämtliche Steuerabzugsbeträge, also auch die Lohnsteuer eingeführt worden. Danach ergibt sich als besondere Folge, daß der Erwerber für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer und Aufsichtsratsabgabe sowohl nach Ziff. 1 als auch nach Ziff. 2 des § 116 Abs. 1 haftet.

2. Zeitliche Beschränkung.

Nach der früheren Fassung des § 116 Abs. 1 haftete der Erwerber „für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten" Steuern. Soweit es sich nicht um laufende, d. h. die für den am Tage des Erwerbs laufenden Steuerabschnitt zu entrichtenden Steuern handelte, trat für rückständige Steuern eine Haftung nur ein, wenn sie bereits gegen den Betriebsvorgänger festgesetzt waren. Wurde ein Unternehmen z. B. am 15. Januar veräußert, so haftete der Erwerber zwar für die laufenden Umsatzsteuervorauszahlungen, nicht aber für die Umsatzsteuer des Vorjahres, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht veranlagt war; auf der anderen Seite erstreckte sich seine Haftung auf unbeschränkte Zeit zurück, soweit die festgesetzten Steuern nicht bereits verjährt waren.

Durch das Steueranpassungsgesetz ist eine Vereinfachung und wesentliche Milderung eingetreten. Die Haftung umfaßt jetzt nur noch diejenigen Steuern, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Steuerabschnitts oder Kalenderjahrs entfallen; ähnlich beschränkt sich die neu eingeführte Haftung für Steuerabzugsbeträge auf diejenigen, die seit Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs abzuführen waren. Infolge dieser zeitlichen Beschränkung bedurfte es einer besonderen Erwähnung der „laufenden" Steuern nicht mehr. Es ist nunmehr auch unbeachtlich, ob die Steuern bereits gegen den bisherigen Unternehmer festgesetzt sind oder nicht. Im ungünstigsten Falle hat der Erwerber für die Steuern und Steuerabzugsbeträge von zwei Jahren zu haften, nämlich dann, wenn die Übereignung des Unternehmens am 31. Dezember eines Jahres stattfindet. Entscheidend ist im übrigen nicht der Tag des Vertragsabschlusses, sondern der Tag der tatsächlich erfolgten Übereignung, da es zur Anwendbarkeit des § 116 Abs. 1 nicht auf den schuldrechtlichen Veräußerungsvertrag, sondern auf die tatsächliche Entäußerung und Übergabe des Unternehmens ankommt.

D. Der Inhalt der Haftung.

Die Nebenhaftung des Erwerbers für die Betriebsteuern und Steuerabzugsbeträge ist nur zeitlich beschränkt, innerhalb dieses soeben dargelegten Rahmens haftet er persönlich uneingeschränkt in voller Höhe der Schuld seines Vorgängers, des eigentlichen Steuerschuldners. Er hat also den Betrag zu zahlen, den dieser als Steuerschuld bzw. Steuerabzug zu entrichten hätte. Während er nach der alten Fassung des Gesetzes für hinterzogene Steuern — abgesehen von den Fällen des § 117 Abs. 2 RAO., von denen später noch zu sprechen sein wird — nur dann haftete, wenn es sich um laufende handelte oder festgesetzte, die im Steuerbescheid bereits mit berücksichtigt waren, haftet er nach der neuen Fassung in jedem Falle der Hinterziehung. Das hat seinen Grund darin, daß die neue Fassung die Haftung im Hinblick auf die zeitliche Beschränkung ohne Rücksicht darauf eintreten läßt, ob die Steuerschuld festgesetzt war oder nicht. Bei der früheren Regelung konnte der Erwerber vor der Übernahme beim Finanzamt (mit Einverständnis des Steuerschuldners) feststellen, wie hoch die „festgesetzten" Steuern waren, für die er unter Umständen in Anspruch genommen werden konnte. Er brauchte daher Überraschungen aus einer sich erst nach der Übernahme herausstellenden Steuerhinterziehung nur zu fürchten hinsichtlich der „laufenden" Steuern, die sich entgegen etwaiger Angaben des Veräußerers unter Hinweis auf seine Bücher oder Aufzeichnungen noch erhöhen konnten, wenn die Buchführung die wahre Sachlage unrichtig darstellte. Heute ist der Erwerber insoweit ungünstiger gestellt; selbst dann, wenn die Steuern gegen seinen Vorgänger bereits festgesetzt sind, kann es geschehen, daß er auf Grund späterer Feststellungen noch wegen hinterzogener Steuern in Anspruch genommen wird, ein Nachteil, der allerdings durch die zeitliche Beschränkung der Haftung weit aufgewogen wird.

Entspricht also die Höhe der Haftung der Steuerschuld des Vorgängers, so bedarf es doch noch einer Einschränkung in den Fällen, in denen nicht das gesamte Unternehmen, sondern nur ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb übereignet wird. Wenn es in § 116 Abs. 1 unterschiedslos heißt, der Erwerber hafte für Steuern, bei denen die Steuerpflicht sich auf den Betrieb „des Unternehmens" gründet, so könnte dies darauf schließen lassen, daß auch in den genannten Fällen der Erwerber des gesonderten Betriebes für die gesamten Betriebsteuern seines Vorgängers haftet. Dieser Schluß würde

dann zu dem eigenartigen Ergebnis führen, daß beispielsweise der Erwerber eines im Rahmen des bestehenden Unternehmens ganz unwesentlichen Teilbetriebes auch für die Steuern haften müßte, die in dem übrigen nicht miterworbenen Unternehmen begründet sind. Ein solches Ergebnis kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben, es würde auch über den Zweck der Haftungsbestimmung hinausgehen. Denn die Sicherung der in dem größeren Teil des Unternehmens entstandenen Steuern geht ja durch die Übereignung des Teilbetriebes nicht verloren, sondern bleibt in dem nicht übereigneten Unternehmen selbst bestehen. Man wird daher sagen müssen, daß der Erwerber eines gesondert geführten Betriebes eines Unternehmens nur für die Betriebsteuern und Steuerabzugsbeträge haftet, die den gesonderten Betrieb betreffen[136]). Das muß nicht nur dann gelten, wenn der Unternehmer einen Teilbetrieb übereignet, im übrigen aber das Unternehmen weiter führt, sondern auch in den Fällen, in denen der Unternehmer sein aus mehreren selbständigen Teilbetrieben bestehendes Unternehmen restlos verschiedenen Erwerbern übereignet. Wenngleich hier die rückständigen Steuern vielleicht oftmals eine größere Sicherung in dem Gesamtunternehmen hatten als in den einzelnen übereigneten Betrieben, so wird doch grundsätzlich in ihnen die Sicherung für die Rückstände vorhanden sein, die auf sie entfallen, so daß die Inanspruchnahme des Erwerbers eines Betriebes auch nur hinsichtlich der auf diesen Betrieb entfallenden Steuern gerechtfertigt erscheint. Soweit es sich z. B. um Umsatz- und Lohnsteuern handelt, werden sich aus dieser Beurteilung der Rechtslage auch in der Praxis keine Schwierigkeiten ergeben, da sich ohne weiteres feststellen lassen wird, in welchem der Betriebe sie entstanden sind. Handelt es sich dagegen beispielsweise um die Haftbarmachung von Gewerbeertragsteuer, so wird der auf den einzelnen Betrieb entfallende Teil nur im Wege einer nicht immer leicht vorzunehmenden Schätzung zu ermitteln sein; diese Schwierigkeiten können aber nicht dazu führen, die Rechtslage anders zu beurteilen.

Für Nebenverpflichtungen seines Vorgängers haftet der Erwerber nur, soweit sie die rechtliche Natur der Steuern teilen. Das ist der Fall bei den Stundungszinsen[137]), die gemäß § 10 StSäumG. noch erhoben werden; eine Haftung kommt aber nur für die Zinsen in Betracht, die bis zum Tage der Übereignung entstanden waren, für die nach diesem

---

[136]) Ähnlich RFH. Bd. 33 S. 75 u. Reinhardt DStZ. 1935 S. 404.

[137]) Auch die früher nach § 126 RAO. a. F. erhobenen Verzugszinsen waren ihrer Natur nach Steuern.

Zeitpunkt in der Person des Vorgängers entstehenden Zinsen haftet der Erwerber nicht. Der Säumniszuschlag, der von der Verzugsdauer unabhängig ist und stets in gleicher Höhe erhoben wird, hat weder wirtschaftlich noch rechtlich den Charakter eines Zinses. Er fällt daher auch nicht unter den Begriff Steuern, sondern stellt sich ebenso wie der gemäß § 168 Abs. 2 RAO. auferlegte Zuschlag wegen verspäteter Abgabe von Steuererklärungen als Ungehorsamsfolge dar, auf die sich die Haftung nach § 116 Abs. 1 nicht erstreckt [138]). Für Kosten der Mahnung, Beitreibung und des Rechtsmittelverfahrens sowie für Strafen wegen steuerlicher Zuwiderhandlungen haftet der Erwerber gleichfalls nicht.

E. Die Art der Haftung.

1. Persönliche Haftung.

Der Zweckgedanke des § 116 Abs. 1, daß die in dem Unternehmen selbst liegende Sicherung für bestimmte Steuerschulden durch die Übereignung des Unternehmens nicht verlorengehen soll, hätte es naheliegend erscheinen lassen, die Haftung des Erwerbers dahingehend zu beschränken, daß er nur mit dem erworbenen Unternehmen haftet. Das ist jedoch nicht geschehen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes haftet der Erwerber vielmehr unbeschränkt persönlich.

Es fragt sich aber, ob diese Haftung dann zu einer beschränkten wird, wenn im Einzelfall neben § 116 Abs. 1 die Voraussetzungen des § 419 Abs. 2 BGB. vorliegen. Hat ein Einzelkaufmann sein Unternehmen, das sein gesamtes Vermögen darstellt, einem anderen übereignet, so beschränkt sich die Haftung des Übernehmers für die Schulden des Veräußerers nach dieser Vorschrift auf den Bestand des übernommenen Vermögens, in diesem Falle also des Unternehmens. Luz [139]) ist der Ansicht, der Erwerber könne sich auch dem Finanzamt gegenüber, das ihn gemäß § 116 Abs. 1 RAO. für die Betriebsteuern des Veräußerers in Anspruch nimmt, auf diese Haftungsbeschränkung berufen, da § 419 Abs. 2 BGB. neben den steuerlichen Haftungsbestimmungen Gültigkeit haben müsse. Die Haftung würde dann nur insoweit bestehen, als der Erwerber Rechte und Ansprüche durch den Übernahmevertrag erworben habe und nur

---

[138]) Ebenso Reinhardt DStZ. 1935 S. 381 u. Metz a. a. O. S. 824; Rogowski a. a. O. S. 462 will dagegen für Zuschläge wegen verspäteter Abgabe von Steuererklärungen die Haftung des Erwerbers eintreten lassen, eine Ansicht, die offensichtlich unzutreffend ist.

[139]) Luz a. a. O. S. 201.

mit diesen Gegenständen. Der Übernehmer sei sodann von der Haftung frei, soweit aus dem Bestand des übernommenen Vermögens nachweisbar nichts mehr vorhanden ist, im übrigen sei er berechtigt, die Erfüllung der Steuerschuld in dem Umfange zu verweigern, als das Vermögen hierzu nicht ausreiche.

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Wenn § 120 Abs. 1 RAO. bestimmt, daß die Verpflichtung desjenigen, der nach bürgerlichem Recht kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Verbindlichkeiten eines anderen zu erfüllen, auch für die Steuerschulden des anderen gilt, so soll diese Bestimmung die bestehenden steuerrechtlichen Haftungsvorschriften nur für gewisse Fälle ergänzen, sie aber nicht etwa einschränken [140]). Könnte daher jemand, der nach § 116 Abs. 1 RAO für die Betriebsteuern des Vorgängers haftet, gleichzeitig auch gemäß § 419 BGB. i. V. mit § 120 Abs. 1 RAO. für dessen Steuerschulden haftbar gemacht werden, so bleibt er dennoch unbeschränkt haftpflichtig, sofern das Finanzamt seine Inanspruchnahme lediglich auf § 116 Abs. 1 RAO. stützt [141]).

2. Haftung als Gesamtschuldner.

Nach § 116 Abs. 1 haftet der Erwerber „neben" dem früheren Unternehmer. Daß diese Haftung keine subsidiäre ist, ergibt sich aus § 7 Abs. 1 StAnpG., wonach Personen, die nebeneinander für dieselbe steuerrechtliche Leistung haften, Gesamtschuldner sind. Gemäß Abs. 3 a. a. O. steht es dem Finanzamt frei, an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann den geschuldeten Betrag von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern.

Fraglich ist nun, ob das Finanzamt auf Grund dieser Bestimmung den Erwerber stets in Anspruch nehmen kann oder ob es nicht doch in gewisser Hinsicht Einschränkungen unterworfen ist. Die Vorschrift des § 7 Abs. 3 StAnpG. ist vollkommen neu. Aus ihrer strengen Fassung folgern Boethke-Arlt und Metz [142]), daß die Inanspruchnahme eines von mehreren Gesamtschuldnern nicht dem Ermessen des Finanzamts unterliege, und daß daher die gegenteilige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs vor Inkrafttreten des Steueranpassungsgesetzes als überholt anzusehen sei.

---

[140]) So auch Becker § 100 Anm. 5.

[141]) Vgl. im übrigen unten zu § 3 IV.

[142]) Boethke-Arlt, StAnpG. § 7 Anm. 5, Metz a. a. O. S. 825.

Die amtliche Begründung zu § 7 Abs. 3 hebt lediglich hervor[143]), daß die Bestimmung mit § 421 BGB. und der Rechtsprechung des Reichsgerichts in Einklang stehe und verweist besonders auf ein Urteil des 3. Zivilsenats des Reichsgerichts vom 24. April 1934. In dieser Entscheidung[144]) hatte sich das Reichsgericht mit einem Schadensersatzanspruch gegen eine Gemeinde wegen Amtspflichtverletzung ihrer Beamten zu befassen. Der Klage lag folgender Sachverhalt zugrunde: Das Steueramt des städtischen Bezirksamts hatte die Grunderwerbsteuer, die auf die Übereignung eines Grundstücks entfiel, durch Steuerbescheid von den Käufern, die im Kaufvertrage die Zahlung der Grunderwerbsteuer übernommen hatten, eingefordert. Sodann stundete es die Steuerschuld gegen ausreichende Sicherheit, gab diese Sicherheit jedoch später auf und nahm statt dessen eine verhältnismäßig wertlose Sicherungshypothek auf dem Kaufgrundstück als Sicherheit an. Da die Hypothek bei der nach Ablauf der Stundung angeordneten Zwangsversteigerung ausfiel, auch die Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen der Käufer keinen Erfolg hatte, nahm das Bezirksamt — nachdem seit der Begründung der Steuerpflicht fast drei Jahre verflossen waren — die Veräußerer als Steuerschuldner in Anspruch. Der Einspruch der Veräußerer gegen ihre Veranlagung blieb erfolglos. Sie strengten daher gegen die Gemeinde Klage auf Schadensersatz an, mit der Begründung, daß deren Beamte durch die Behandlung der Steuerangelegenheit ihre Amtspflichten schuldhaft verletzt und sie dadurch um ihr Rückgriffsrecht gegen die inzwischen wirtschaftlich zusammengebrochenen Käufer gebracht hätten. Das Reichsgericht gab den Klägern Recht, da die Eintauschung einer bestellten guten Sicherheit gegen eine schlechte im Hinblick darauf, daß die Kläger für die Steuerschuld in gleicher Weise verhaftet waren wie die Käufer, zumindest eine fahrlässige Schädigung der Kläger als zweite Steuerschuldner und damit eine zum Schadensersatz verpflichtende Amtspflichtverletzung darstelle. Zu Beginn seiner Entscheidung führt das Reichsgericht unter Verweisung auf die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts und insbesondere des Reichsfinanzhofs aus, es stehe der Steuerstelle nach dem Grundsatz des § 421 BGB. frei, ob sie von dem Erwerber oder dem Veräußerer, die nach § 20 GrEG. zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer gesamtschuldnerisch verpflichtet seien, die Steuer einfordere. Ferner könne der nachträglich an Stelle des zuerst

[143]) RStBl. 1934 S. 1403.
[144]) JW. 1934 S. 2767 ff.

in Anspruch genommenen Schuldners herangezogene andere Gesamtschuldner die Schuld nicht mit der Berufung darauf abwehren, daß die Steuerstelle die Einziehung der Steuer gegenüber seinem Mitschuldner lässig betrieben und es selbst verschuldet habe, wenn die Einziehung nicht gelungen sei.

Weshalb die amtliche Begründung zu § 7 Abs. 3 StAnpG. sich auf diese Entscheidung des Reichsgerichts bezieht, ist nicht recht verständlich. Darüber, daß es dem Finanzamt beim Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses auch bereits vor der Herrschaft des Steueranpassungsgesetzes freistand, welchen Gesamtschuldner es in Anspruch nehmen wollte, konnte kein Zweifel bestehen, da sich dies ohnehin aus dem Wesen der Gesamtschuld ergab, die grundsätzlich für alle Rechtsdisziplinen die gleiche Bedeutung hat. Die Vorschrift des § 7 Abs. 3 StAnpG. ist daher nur als eine nicht unbedingt erforderlich gewesene Ergänzung zu Abs. 1 a. a. O. anzusehen, der dem § 115 Abs. 1 RAO. a. F. entspricht. Ihr Wortlaut ist jedoch nicht geeignet, die Frage, ob die Heranziehung eines Gesamtschuldners dem Ermessen der Behörde unterliegt, zu klären. Das vermag auch nicht der Hinweis der amtlichen Begründung auf das eben angeführte Urteil des Reichsgerichts zu tun. Dieses Urteil hat sich mit der hier aufgeworfenen Frage überhaupt nicht direkt befaßt (und auch nicht zu befassen gehabt), denn wenn es dort heißt, der später herangezogene Gesamtschuldner könne „die Schuld nicht abwehren" mit der Berufung auf die lässige Beitreibung der Steuerschuld gegenüber seinem Mitschuldner, so berührt dieser Ausspruch gar nicht die Frage des Ermessens, sondern lediglich die Frage nach dem Erlöschen der Schuld. Daß das Reichsgericht sich mit der Ermessensfrage gar nicht befassen wollte, ergibt sich übrigens auch aus den von ihm angeführten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 12. November 1929 und 1. April 1933 [145]). Auch hier ist nur die Rede davon, daß der Anspruch gegen den Veräußerer eines Grundstücks durch verzögerte Einziehung von dem zuerst in Anspruch genommenen Erwerber nicht „erlischt". Die Frage, ob die Heranziehung der Schuldner zur Steuer eine Ermessensentscheidung ist oder nicht, wird in beiden Entscheidungen nicht untersucht.

Wenn ein Gläubiger die Möglichkeit hat, mehrere Schuldner in Anspruch zu nehmen, jedoch die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt ist, so bleibt ihm stets die Wahl, von welcher Möglichkeit er Gebrauch

[145]) Zeitschrift des Deutschen Notarvereins 1931, Steuersonderheft S. 38 Nr. 2 u. RStBl. 1933 S. 396.

machen will. Wenn ihm diese Wahl freisteht — oder in seinem Belieben, wie es in § 421 BGB. heißt —, so ist die Ausübung des Wahlrechts immer eine Entscheidung seines freien Ermessens. Für das Steuerrecht ergibt sich das überdies auch, was Boethke-Arlt und Metz offenbar übersehen haben, schon aus § 118 RAO., nach dem das Finanzamt „befugt" ist, diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen (Steuerschuldner) oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften, in Anspruch zu nehmen. Diese Bestimmung, die trotz der Schaffung des § 7 Abs. 3 StAnpG. bestehen geblieben ist, kann nur den Sinn haben, daß die Geltendmachung der Haftung diesen Gesamtschuldnern gegenüber dem Ermessen des Finanzamts anheimgestellt ist, andernfalls sie als selbstverständlich überflüssig wäre.

Gelangt man demnach zu dem Ergebnis, von dem der Reichsfinanzhof übrigens auch unter der Herrschaft des Steueranpassungsgesetzes bereits wiederholt ohne weitere Auslassungen in seinen Entscheidungen [146]) ausgegangen ist, daß die Heranziehung eines der mehreren Gesamtschuldner dem Ermessen der Finanzbehörde obliegt [147]), so bleibt zu prüfen, welche Grenzen dem Ermessen gezogen sind.

Nach § 2 StAnpG. sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne der nationalsozialistischen Weltanschauung zu treffen. Wie die Begründung zu § 2 ausführt [148]), ist die Billigkeit ein Maßstab, der ausschließlich auf die Belange der Personen abgestellt ist, die von der Ermessensentscheidung betroffen werden, während die Zweckmäßigkeit auch den Erfordernissen des Volksganzen und denen der Verwaltung Rechnung trägt. Bei der Entscheidung sind also verschiedenartige Interessen abzuwägen, was im Einzelfalle oft Schwierigkeiten bereiten wird. Dabei wird die Art der Gesamtschuldnerschaft nicht unberücksichtigt bleiben können, denn es macht einen Unterschied, ob beide Gesamtschuldner die Leistung als Selbstschuldner zu entrichten haben oder einer von ihnen nur als Haftender neben dem eigentlichen Schuldner.

Es ist Boethke-Arlt [149]) ohne weiteres zuzugeben, daß die Gesamthaftung den Zweck verfolgt, ein schnelles Zugreifen zu ermöglichen und vorherige Ermittelungen nach der größeren Leistungsfähigkeit der Schuldner zu ersparen. Nach dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit ist es daher

[146]) RFH. Bd. 37 S. 315, Kart. RAO. 1931 § 297 Fass. gem. StAnpG. R. 1 u. 4.
[147]) So auch Reinhardt in DStZ. 1935 S. 348.
[148]) RStBl. 1934 S. 1398.
[149]) StAnpG. § 7 Anm. 5.

nicht erforderlich, daß die Finanzbehörde unbedingt erst sämtliche Beitreibungsmöglichkeiten gegen den bisherigen Unternehmer ausschöpfen muß, im Gegenteil, sie kann sich sogar von vornherein an den Erwerber halten, wenn er ihr am zahlungsfähigsten erscheint. Ein solches Vorgehen dürfte auch diesem gegenüber grundsätzlich nicht unbillig sein, da er im allgemeinen damit rechnen muß, in Anspruch genommen zu werden. Wenn Plückebaum [150]) es für unbillig hält, einen Hypothekengläubiger, der lediglich zur Rettung seiner Forderung ein Grundstück nebst einem dort betriebenen Unternehmen in der Zwangsversteigerung erwirbt, mit den Steuerrückständen des Betriebsvorgängers zu belasten, so ist das an sich nicht unrichtig; es fragt sich nur, ob die Zweckmäßigkeitsgründe, die die Inanspruchnahme auch eines derartigen Erwerbers im Interesse des Volksganzen rechtfertigen, nicht wesentlicher sind als die Unbilligkeit, die ihn trifft. Ist die Zwangsvollstreckung gegen den früheren Unternehmer fruchtlos geblieben oder erscheint ein Vorgehen gegen ihn aussichtslos, so dürfte der Zweckmäßigkeitsgedanke bei der Abwägung der verschiedenen Interessen überwiegen, dagegen dürfte nach nationalsozialistischer Weltanschauung umgekehrt die Unbilligkeit der Haftung für den Erwerber ausschlaggebend sein, wenn die Verfolgung des Steueranspruchs gegen den eigentlichen Schuldner sich ohne Schwierigkeiten durchführen läßt [151]). Die Heranziehung des Erwerbers wird auch dann infolge überwiegender Unbilligkeit mit dem pflichtgemäßen Ermessen nicht in Einklang stehen, wenn der Erwerber durch Maßnahmen des Finanzamts fahrlässig um die Möglichkeit gebracht wird, sein Rückgriffsrecht gegen den Veräußerer verwirklichen zu können. Ob die Heranziehung der Grundstücksveräußerer in dem Falle, der der erwähnten Entscheidung des Reichsgerichts vom 24. April 1934 zugrunde lag, dem Gebot von Billigkeit und Zweckmäßigkeit entsprach oder nicht, kann mit Rücksicht darauf, daß Veräußerer und Erwerber eines Grundstücks beide eigentliche Schuldner der Grunderwerbsteuer sind, vielleicht zweifelhaft sein. Würde der gleiche Sachverhalt aber bei der Inanspruchnahme des Erwerbers eines Unternehmens vorliegen, der nur neben dem eigent-

[150]) Plückebaum, Die Haftung für fremde Steuerschulden nach Reichsabgabenordnung a. a. O. S. 60.

[151]) Ähnliche Gedankengänge haben offenbar dazu geführt, daß in den § 92 des Danziger Steuergrundgesetzes, der dem § 116 RAO. entspricht, folgende Bestimmung als Abs. 4 aufgenommen wurde: „Der Ersteher eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren kann von der Haftung nach Abs. 1 für Betriebsteuern, die auf einem in dem Grundstück betriebenen Unternehmen lasten, befreit werden, falls der Erwerb erfolgt, um eine für den Ersteher auf dem Grundstück eingetragene Forderung zu retten."

lichen Steuerschuldner haftet, so dürfte seine Heranziehung nach nationalsozialistischer Weltanschauung gegen die genannten Grundsätze verstoßen.

F. Die Haftung im Falle nichtiger oder anfechtbarer Übereignung.

Nach § 5 Abs. 3 StAnpG. ist die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Entsprechendes gilt nach Abs. 4 a. a. O. für ein anfechtbares Rechtsgeschäft insoweit und solange nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Diese Vorschrift gilt nicht nur für die eigentliche Steuerschuld sondern, wie sich aus § 97 Abs. 2 RAO. ergibt, auch für die Haftungsschuld. Ist daher die Übereignung eines Unternehmens aus irgendwelchen Gründen nichtig oder anfechtbar, so berührt das die Entstehung der Haftung des Erwerbers nicht, solange nicht die Beteiligten den wirtschaftlich geschaffenen Zustand rückgängig gemacht haben. Bis zu diesem Zeitpunkt kann daher das Finanzamt ohne Rücksicht auf die Rechtslage den Erwerber wegen der Steuerschulden des Veräußerers in Anspruch nehmen. Ist das wirtschaftliche Ergebnis der nichtigen Übereignung nachträglich wieder beseitigt oder die anfechtbare Übereignung mit Erfolg angefochten worden, so ist nach § 5 Abs. 5 StAnpG. der etwa inzwischen ergangene Haftungsbescheid zurückzunehmen und die eventuell daraufhin gezahlte Steuer dem haftbar gemachten Erwerber zu erstatten. Nach Ablauf des Jahres, das auf die Rückgängigmachung des wirtschaftlichen Ergebnisses oder auf die erfolgreiche Durchführung der Anfechtung folgt, kann er jedoch die Zurücknahme des Haftungsbescheides und die Erstattung nicht mehr verlangen.

G. Die Haftung im Konkursfalle.

Während es früher zweifelhaft sein konnte, ob eine Haftung des Erwerbers auch dann eintrat, wenn er das Unternehmen vom Konkursverwalter übernahm, bestimmt jetzt der durch § 21 Ziff. 11 StAnpG. neu geschaffene Abs. 3 des § 116 RAO., daß Abs. 1 für Erwerbe aus einer Konkursmasse nicht gilt. Wer also ein Unternehmen, das der Konkursverwalter zwecks Verwertung aus der Konkursmasse ausscheidet, erwirbt, hat eine Inanspruchnahme wegen der Steuern des Gemeinschuldners nicht zu befürchten.

Gerät der Veräußerer dagegen erst, nachdem er sein Unternehmen an einen anderen übereignet hat, in Konkurs, so wird die Haftung des Erwerbers dadurch, daß sich die Steuerforderung gegen den Veräußerer als Konkursforderung darstellt, nicht berührt. Auf Grund des Gesamtschuldverhältnisses bleibt er in vollem Umfange verhaftet, bis die ganze Forderung aus der Konkursmasse entrichtet ist (§ 7 Abs. 4 StAnpG.). Gerät der Erwerber in Konkurs, so wird die Haftungsforderung zur Konkursforderung. Ihre Höhe bleibt nach § 68 KO., der eine Abschwächung der gesamtzerstörlichen Wirkung der Erfüllung enthält, durch Teilzahlungen des eigentlichen Schuldners, des Veräußerers, solange unbeeinflußt, bis der Steuergläubiger voll befriedigt ist.

Nach § 61 Ziff. 2 KO. sind die Forderungen des Steuergläubigers bevorrechtigt, soweit sie im letzten Jahre vor der Eröffnung des Verfahrens fällig geworden sind. Danach müßte also die Haftungsforderung bevorrechtigt sein, wenn die Übereignung des Unternehmens in dem Jahre vor der Konkurseröffnung stattgefunden hat. Mit Rücksicht auf die akzessorische Natur der Haftungsforderung, die dem Steuerberechtigten nur das verschaffen soll, was der Schuldner selbst zu leisten verpflichtet ist, erscheint das jedoch nicht richtig. Man wird vielmehr sagen müssen, daß der Steuerberechtigte nicht besser gestellt sein kann als im Konkurse des eigentlichen Steuerschuldners, d. h. daß die Forderung nur insoweit als bevorrechtigt anzusehen und zu behandeln ist, als sie in der Person des Veräußerers im letzten Jahre vor der Eröffnung des Verfahrens fällig geworden ist.

H. Die Wirkung der Verjährung.

Nach § 143 RAO. unterliegen die Ansprüche des Steuerberechtigten aus Steuergesetzen der Verjährung, und zwar beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern ein Jahr, bei den Ansprüchen auf die übrigen Steuern fünf Jahre; bei hinterzogenen Beträgen läuft sie zehn Jahre (§ 144 RAO.). Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 145 RAO.). Nach der allgemeinen Fassung des § 143, insbesondere aber auch nach § 97 Abs. 2 RAO., würde die Verjährung der Haftungsforderung also mit Ablauf des Jahres ihrer Entstehung, nämlich der Übereignung des Unternehmens (§ 3 StAnpG.), beginnen. Der Erwerber könnte danach unter Umständen noch in Anspruch genommen werden, wenn der Steueranspruch gegen den Veräußerer bereits verjährt ist, da im allgemeinen der Haftungsanspruch

infolge des späteren Zeitpunkts der Übereignung erst später entsteht als der Steueranspruch selbst; ein Ergebnis, das im Hinblick auf das Schutzbedürfnis des Erwerbers, wie jeder andere Steuerpflichtige nach einer bestimmten Zeit nicht mehr durch die Geltendmachung alter Ansprüche behelligt zu werden, nicht befriedigen würde. Diesem Schutzbedürfnis Rechnung tragend, bestimmt daher § 149 RAO., daß derjenige, der neben einem anderen haftet, von der Haftung befreit ist, wenn der Anspruch gegen diesen verjährt ist, es sei denn, daß ihm selbst eine Hinterziehung zur Last fällt. Der § 149 ist nun aber nicht etwa dahin auszulegen, daß der Nebenhafter mit dem Erlöschen des Anspruchs gegen den eigentlichen Steuerschuldner auch dann von der Haftung frei wird, wenn der Haftungsanspruch bereits durch Haftungsbescheid gegen ihn geltend gemacht worden ist. Eine solche Auslegung würde gegen den Zweckgedanken der Bestimmung verstoßen, denn wenn der Haftungsbescheid einmal ergangen ist, entfällt das den Verjährungsvorschriften zugrunde liegende Schutzbedürfnis des Nebenhafters, da die „Behelligung" durch die Geltendmachung des Anspruchs ja bereits erfolgt ist[152]). Eine Befreiung des Erwerbers eines Unternehmens von der Haftung tritt demnach nur dann ein, wenn der Steueranspruch gegen den Veräußerer verjährt und der Haftungsanspruch gegen den Erwerber vor Eintritt dieser Verjährung noch nicht geltend gemacht worden ist.

Welche Wirkung die Unterbrechung der Verjährung des Anspruchs gegen den eigentlichen Schuldner gemäß § 147 RAO. auf den Haftungsanspruch ausübt, sagt das Gesetz nicht. Aus dem Wesen des Gesamtschuldverhältnisses ergibt sich jedoch, daß im allgemeinen die die Unterbrechung zur Folge habende Handlung nur dem Schuldner gegenüber wirkt, gegen den sie gerichtet ist, bzw. der die Handlung vornimmt[153]). Dieses Ergebnis entspricht übrigens auch der Regelung des Rechtszustandes bei der Anspruchsverjährung des bürgerlichen Rechts (§ 425 BGB.). Hat daher der Veräußerer z. B. Stundung erhalten, hat er seine Schuld anerkannt oder ist er schriftlich zur Zahlung aufgefordert worden, so sind dies Handlungen, die nur ihm gegenüber eine Unterbrechung der Verjährung bewirken, die Verjährung des Haftungsanspruchs gegen den Erwerber aber unberührt lassen. Dagegen unterbricht eine Handlung, die ohne Rücksicht darauf, wer in Anspruch genommen werden soll, zur Feststellung eines bestimmten Steuertatbestandes vorgenommen

---

[152]) Vgl. Kart. RAO. 1931 § 149 R. 1.
[153]) So auch RFH. Bd. 19 S. 101 u. StuW. 1928 Nr. 428.

wird, die Verjährung gegen alle Gesamtschuldner. Ordnet beispielsweise das Finanzamt eine Bucheinsicht an zwecks Feststellung, ob die bisher von dem Unternehmen fortlaufend als steuerfrei gemeldeten Umsätze auch in der vorgeschriebenen Form buchmäßig nachgewiesen sind, so hat diese Maßnahme nicht nur die Unterbrechung der Verjährung des Steueranspruchs gegen den Veräußerer, sondern auch die des Haftungsanspruchs gegen den Erwerber zur Folge.

J. Die Wirkung der Schuldtilgung und des Erlasses.

Nach § 7 Abs. 4 StAnpG. kommt Zahlung (Entrichtung) durch einen Gesamtschuldner den anderen Gesamtschuldnern zustatten, so daß also auch der Anspruch gegen diese erlischt. Die Entrichtung der Steuer und damit die Tilgung der Steuerschuld kann aber nicht nur durch Zahlung, sondern auch auf sonstige Weise erfolgen. Eine Tilgung durch Hinterlegung ist dem Steuerrecht allerdings fremd, dagegen ist die Aufrechnung allgemein (§ 124 RAO.) und die Leistung an Erfüllungsstatt in bestimmten Fällen[154]) zugelassen. Die befreiende Wirkung der Aufrechnung für alle Gesamtschuldner ergibt sich aus § 34 Abs. 1 BeitrO., bei der Leistung an Erfüllungsstatt ist sie aus dem Begriff der Gesamtschuld selbst zu folgern.

Es fragt sich nun, ob dies auch für einen Erlaß gilt, der einem der Gesamtschuldner nach Entstehung der Steuerschuld gewährt wird. Seiler und Arens[155]) sind der Ansicht, ein dem eigentlichen Steuerschuldner gewährter Erlaß wirke zumindest immer auch dem Nebenhafter gegenüber, da es unbillig wäre, den Schuldner zu Lasten des Haftenden besser zu stellen, andererseits es aber auch sehr fraglich erscheine, ob eine wirtschaftliche Besserstellung des Schuldners in Anbetracht der ihm dann gegenüber dem Nebenhafter obliegenden Ausgleichspflicht erfolge. Um die Frage richtig beurteilen zu können, ist zu prüfen, welche Bedeutung dem Erlaß gemäß § 131 RAO. überhaupt beizumessen ist.

Der steuerrechtliche Erlaß ist kein Vertrag wie der Erlaß im Privatrecht, sondern ein einseitiger Willensakt der zuständigen Behörde, der weder der Annahme noch der Zustimmung durch den Steuerpflichtigen bedarf. Er ist eine Billigkeitsmaßnahme, die vorgesehen wurde, um im Einzelfalle bestehende Härten auszugleichen. Beim Vorhandensein mehrerer Schuldner läßt sich die Frage, ob die Einziehung der Steuer unbillig

---

[154]) Z. B. § 122 Abs. 1 RAO. u. § 17 WStG. i. V. mit § 5 WStAB.
[155]) Seiler S. 66 u. Arens a. a. O. S. 576.

wäre, im allgemeinen nicht einheitlich beantworten, da die Unbilligkeit in der weitaus größten Zahl der Fälle gerade in den persönlichen Verhältnissen des Schuldners begründet sein wird und diese bei den einzelnen Gesamtschuldnern ganz verschieden gelagert sein können. Ein Erlaß der Steuer darf aber immer nur dem Schuldner gegenüber ausgesprochen werden, dem gegenüber die Einziehung der Steuer unbillig wäre. Man wird daher beim Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses sagen müssen, daß ähnlich wie im bürgerlichen Recht (§ 423 BGB.) der Anspruch nur demjenigen Schuldner gegenüber erlischt, dem die Schuld erlassen wurde, hinsichtlich der übrigen Gesamtschuldner dagegen das Schuldverhältnis bestehen bleibt, sofern nicht die Absicht des Finanzamts erkennbar dahinging, auf den Anspruch allen gegenüber zu verzichten.

Grundsätzlich hat demnach der einem Gesamtschuldner gegenüber ausgesprochene Erlaß für die anderen Gesamtschuldner keine befreiende Wirkung, gleichgültig, ob sie Steuerschuldner oder Nebenhafter sind[156]). Billigkeitsmomente, wie sie Seiler und Arens zur Begründung ihrer Ansicht heranziehen, sind nicht geeignet, dieses Ergebnis zu beeinflussen. Sie können lediglich unter Umständen einen Anhalt für die Auslegung der Erlaßverfügung der Finanzbehörde geben. Bei einem Einzelerlaß gegenüber dem Veräußerer des Unternehmens wegen Existenzgefährdung wird man allerdings in der Regel unterstellen können, daß das Finanzamt nicht die Absicht gehabt hat, gleichzeitig auch auf den Anspruch gegen den Erwerber zu verzichten. Handelt es sich jedoch um einen Erlaß aus sonstigen Billigkeitsgründen, die nicht in der Person des Veräußerers, sondern im Steuergegenstand als solchem begründet sind, so wird man möglicherweise zu dem Schluß kommen, daß der Erlaß nach der Absicht des Finanzamts auch dem Erwerber gegenüber gelten sollte. War z. B. der Steuerbescheid objektiv unrichtig oder beruhte die Veranlagung zur Umsatzsteuer lediglich darauf, daß der Veräußerer den buchmäßigen Nachweis für die Voraussetzungen der sachlich gegebenen Steuerfreiheit nur in ganz unwesentlichen Punkten nicht erbracht hatte, so kann es nahe liegen, die Erlaßverfügung dahin auszulegen, daß das Finanzamt auch dem Erwerber gegenüber auf den Anspruch verzichten wollte, so daß damit auch der Haftungsanspruch erloschen wäre. Lassen die vorliegenden Umstände eine solche Auslegung dagegen nicht zu, so hat der Erlaß auch in diesem Falle dem Erwerber gegenüber keine befreiende

---

[156]) So im Ergebnis auch Becker § 108 Anm. 3 a zu d, Crisolli S. 126 u. Liebisch S. 45.

Wirkung. Der Erwerber wird dann aber seine Inanspruchnahme mit Erfolg mit der Begründung abwehren können, daß sie sich nicht in den dem Ermessen gezogenen Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit halte.

K. Das Verfahren bei Geltendmachung der Haftung.

Die Inanspruchnahme des Erwerbers erfolgt durch einen Haftungsbescheid. Über die Form dieses Bescheides enthält das Gesetz keine näheren Vorschriften. § 119 Abs. 1 RAO. spricht nur von dem Beschluß über die Heranziehung, ohne daß jedoch dieser Verwaltungsakt nach Form und Inhalt gekennzeichnet wird. In Anwendung des § 97 Abs. 2 RAO., nach dem die Vorschriften für die Steuerpflichtigen (Steuerschuldner) sinngemäß auch für diejenigen gelten, die neben ihnen persönlich für die Steuer haften, sind für den Haftungsbescheid die für den Steuerbescheid maßgebenden Vorschriften (§§ 210, 211 RAO.) entsprechend anzuwenden. Darüber hinaus läßt sich nur nach dem Zweck des Verwaltungsaktes bestimmen, welchen Inhalt der Haftungsbescheid haben und in welcher Form er ergehen muß[157]). Hierbei ist besonders zu beachten, daß der Inanspruchgenommene nach § 119 Abs. 1 RAO. gegen seine Heranziehung dieselben Rechtsmittel geltend machen kann, die dem Steuerschuldner selbst zustehen. Danach genügt es nicht, daß das Finanzamt erklärt, den Haftungsanspruch geltend zu machen, es muß vielmehr auch die tatsächlichen und rechtlichen Unterlagen für den Anspruch genau angeben. Enthält der Haftungsbescheid die Angaben, die der Inanspruchgenommene nach billigem Ermessen bedarf, um seine Rechte wahrnehmen zu können, so ist damit eine ausreichende Unterlage für das Rechtsmittel gegeben. Ist für den Steuerbescheid die Schriftform vorgeschrieben (§ 210 Abs. 3 RAO.), so ist auch der Haftungsbescheid schriftlich zu erteilen, im übrigen dürfte diese Form in jedem Falle zweckmäßig sein.

Enthält der Haftungsbescheid keine Rechtsmittelbelehrung (§ 211 Abs. 2 Ziff. 1 RAO.), so wird die Wirksamkeit des Bescheides dadurch nicht beeinflußt, lediglich die Rechtsmittelfrist wird nicht in Lauf gesetzt (§ 246 Abs. 3 RAO.). Auch das Fehlen des für die Vollstreckung erforderlichen Leistungsgebots (§ 9 BeitrO.), d. h. die Anweisung zur Bewirkung der Leistung, ist unschädlich; um aus dem Bescheid vollstrecken

[157]) Vgl. RFH. Bd. 20 S. 76.

zu können, ist dann allerdings nachträglich der Erlaß eines besonderen Leistungsgebots erforderlich[158]).

Der Haftungsbescheid gegen den Erwerber eines Unternehmens muß demnach Angaben enthalten über den Grund der Heranziehung, also die Übereignung, sowie die Art und Höhe der Steuern seines Vorgängers, für die er in Anspruch genommen wird. Erforderlich ist auch die Angabe, auf welche Zeit diese Steuern entfallen. Weiterhin ist es zweckdienlich, wenn der Bescheid gleichzeitig die Rechtsmittelbelehrung und das Leistungsgebot enthält.

Da nach § 7 Abs. 1 StAnpG. der Veräußerer und der Erwerber Gesamtschuldner sind, kann gemäß § 210 Abs. 2 RAO. gegen beide ein einheitlicher Steuerbescheid erlassen werden, in dem dann der Veräußerer als Steuerschuldner und der Erwerber als Haftender zu bezeichnen ist. Im übrigen ist der Erlaß eines Haftungsbescheides gegen den Erwerber auch zulässig, wenn gegen den Veräußerer überhaupt kein Steuerbescheid ergangen ist[159]), ebenso ist bei der Heranziehung des zweiten Erwerbers ein vorher gegen den ersten Erwerber ergangener Haftungsbescheid nicht erforderlich.

Zuständig für den Erlaß des Haftungsbescheides und die Vollstreckung daraus ist nach § 118 RAO. das Finanzamt, das für den früheren Unternehmer zuständig war. Diese Bestimmung begründet eine besondere Zuständigkeit des Sachzusammenhangs, die jedoch die Vorschriften über die allgemeine örtliche Zuständigkeit (§ 71 ff. RAO.) unberührt läßt, so daß an sich auch das örtlich zuständige Finanzamt den Erwerber zur Haftung heranziehen kann. In der Regel wird das Finanzamt des Sachzusammenhangs mit dem örtlich zuständigen identisch sein. Ist das nicht der Fall, so wird die Haftbarmachung aus praktischen Gründen vom Finanzamt des Sachzusammenhangs vorgenommen, da die Steuern im allgemeinen bei ihm auf dem Konto des Veräußerers zum Soll stehen. Die Heranziehung des Erwerbers zu den Steuern des früheren Unternehmers ist keine Maßnahme der Vollstreckung, sondern eine solche der Veranlagung. Innerhalb der Geschäftsverteilung des Finanzamts ist daher für den Erlaß des Haftungsbescheides die Veranlagungsstelle zuständig. Ergeht der Bescheid von seiten der Vollstreckungsstelle, so berührt dies aber die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes nicht.

---

[158]) Ebenso Mattern, Beitreibungsordnung, §§ 9—14 Anm. 4 b; a. M. RFH. in StuW. 1931 Rspr. Nr. 263.

[159]) Ebenso Becker § 96 Anm. 6; a. M. Nieberl § 96 Anm. 1.

L. Der Rechtsschutz des Erwerbers gegen seine Inanspruchnahme.

Gemäß § 119 Abs. 1 RAO. kann derjenige, der neben dem Steuerpflichtigen, d. h. neben dem eigentlichen Steuerschuldner auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird, gegen seine Heranziehung diejenigen Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem ihm der Beschluß über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben worden ist, bekannt gemacht worden ist. Der Haftungsschuldner ist nun nicht nur auf Einwendungen gegen Grund und Höhe seiner Haftung beschränkt, wie man etwa aus den Worten „gegen seine Heranziehung" schließen könnte. Er hat vielmehr die Möglichkeit, auch Grund und Höhe der Steuer selbst anzufechten, denn andernfalls wäre — so führt der Reichsfinanzhof zutreffend aus[160]) — der zweite Satz des Abs. 1 des § 119 überflüssig, und die den Abs. 1 einschränkende Vorschrift des Abs. 2 a. a. O. unverständlich. Die Worte „gegen seine Heranziehung" bedeuten lediglich, daß die gegen den Haftungsschuldner wegen des Hauptanspruchs ergehenden Rechtsmittelentscheidungen nicht für oder gegen den Steuerschuldner wirken. Der Haftungsschuldner selbst braucht dagegen die gegenüber dem Steuerschuldner unanfechtbar gewordenen Rechtsmittelentscheidungen betreffend Grund und Höhe der Steuer nur dann gegen sich gelten zu lassen, wenn er zu den in § 119 Abs. 2 RAO. genannten Personen gehört. In diesem Falle kann er nur noch Einwendungen gegen Grund und Höhe seiner Haftung erheben.

Es ist daher, wenn wir zunächst von der zweiten Gestaltung des Relativsatzes dieser Vorschrift absehen, zu prüfen, ob der Erwerber eines Unternehmens als Rechtsnachfolger im Sinne von § 119 Abs. 2 anzusehen ist.

Der Reichsfinanzhof hat die Frage in seiner Entscheidung vom 17. November 1933 verneint[161]), und zwar mit folgender Begründung: Rechtsnachfolge bedeute den Eintritt in Rechte und Verpflichtungen eines anderen, der dadurch der Rechte und Pflichten ledig werde. Eine solche liege zum mindesten in Ansehung der steuerrechtlichen Verpflichtungen beim Erwerber eines Unternehmens nach § 116 RAO. nicht vor; sonst

[160]) RFH. Bd. 35 S. 129.
[161]) RFH. Bd. 35 S. 129 f.; ebenso ohne nähere Begründung Heister a. a. O. S. 410, Goetzeler a. a. O. S. 237 u. Becker § 96 Anm. 6 in Widerspruch zu § 225 Anm. 5.

wäre eben diese Bestimmung, die vielleicht einem ähnlichen Rechtsgedanken wie die Vorschrift des § 25 HGB. entsprungen sei, nicht nötig gewesen. Sie stelle einen Haftenden neben den Hauptsteuerschuldner, der als solcher bleibe. Spräche schon das gegen die Unterstellung des in § 116 RAO. genannten Erwerbers unter § 119 Abs. 2, so kämen hierzu aber auch noch praktische Erwägungen. Es liege nahe, daß der Steuerpflichtige einen Steuerbescheid rechtskräftig werden läßt, wenn er weiß, daß er die Steuerschuld wegen Mangels an Mitteln doch nicht bezahlen kann und ein anderer für sie haftet. Für diesen anderen würde es eine Härte bedeuten, wenn ihm Einwendungen gegen Grund und Höhe der Steuern deshalb abgeschnitten wären, weil der Steuerpflichtige keine erhoben hat, obwohl er solche begründeterweise hätte erheben können. Diese Härte müsse zwar der Gesamtrechtsnachfolger in Kauf nehmen; das bringe seine Rechtsstellung mit sich, die eine Fortsetzung der Rechtslage seines Rechtsvorgängers in ihrer Gesamtheit bedeute. Zwingende Gründe, den Erwerber nach § 116 RAO. ebenso zu behandeln, seien aber nicht ersichtlich. Auf Grund dieser Ansicht gelangt der Reichsfinanzhof zu der Folgerung, daß der Erwerber des Unternehmens die Unanfechtbarkeit der Steuerschuld des Veräußerers nicht gegen sich gelten zu lassen brauche.

Demgegenüber ist Reinhardt[162]) der Auffassung, die Ansicht des Reichsfinanzhofs verstoße gegen den klaren und eindeutigen Wortlaut des § 119 Abs. 2, der allgemein von „Rechtsnachfolger" spreche. Die Vorschrift müsse daher für alle Rechtsnachfolger gelten, also auch den Fall der Einzelrechtsnachfolge decken, den er beim Erwerb eines Unternehmens als vorliegend ansieht. Im übrigen verweist er zur Stützung seiner Ansicht auf §§ 219 Abs. 2, 238 Satz 3 und 240 Abs. 1 RAO., sowie auf die Begründung zu § 8 Abs. 3 und 4 StAnpG.[163]).

Eine dritte Ansicht vertritt Arens[164]). Er sieht den Erwerber des Unternehmens als Gesamtrechtsnachfolger an und folgert hieraus die Anwendbarkeit des § 119 Abs. 2 RAO.

Eine Gesamtrechtsnachfolge liegt dann vor, wenn ein Vermögen als ganzes erworben wird, ohne daß es einer rechtsgeschäftlichen Übertragung der einzelnen Gegenstände, insbesondere dinglicher Übertragungsakte bedarf. Fälle dieser Art bilden die Erbfolge (§ 1922 BGB.), der Anfall des Vereins- oder Stiftungsvermögens, soweit es dem Fiskus

[162]) Reinhardt, Deutsche Steuer-Zeitung 1935 S. 406.
[163]) RStBl. 1934 S. 1404.
[164]) Arens a. a. O. S. 643 f.

zufällt (§§ 46 und 88 BGB.), die Fusion und die Umwandlung von Kapitalgesellschaften, sowie ferner das Anwachsen des Gesellschaftsanteils beim Ausscheiden eines Gesellschafters (§ 738 Satz 1 BGB.) und die Tatbestände der §§ 1438 ff., 1551, 1483 Abs. 1, 2033 Abs. 1 und 2037 BGB. Keine Gesamtrechtsnachfolge findet dagegen statt beim Vorliegen der §§ 311, 419, 1085 und 2374 BGB., sowie des § 25 HGB.[165]). Ebenso wenig ist eine Gesamtrechtsnachfolge im Falle des § 116 Abs. 1 RAO. gegeben, denn auch hier ist für die dingliche Übereignung, selbst wenn das Unternehmen das einzige Vermögen des Veräußerers bildet, die Vornahme der hinsichtlich der einzelnen Gegenstände gesetzlich vorgeschriebenen Übertragungsakte erforderlich. Eine Gesamtrechtsnachfolge liegt nur dann vor, wenn das Unternehmen auf Grund einer Erbschaft, im Wege der Verschmelzung von Gesellschaften (Fusion) oder bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft erworben wird. Dann aber erfolgt die Haftung für die Betriebsteuern des früheren Unternehmens nicht aus § 116 Abs. 1 RAO., sondern allein aus § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. Die Ansicht von Arens ist daher abzulehnen.

Ob der Reichfinanzhof in der angeführten Entscheidung beim Erwerb eines Unternehmens das Vorliegen einer Rechtsnachfolge überhaupt leugnen will, ist nicht einwandfrei ersichtlich. Bei der Darlegung seiner praktischen Erwägungen erwähnt er zwar besonders die Gesamtrechtsnachfolge, im ganzen jedoch erwecken seine Ausführungen fast den Anschein, als ob er auch eine Einzelrechtsnachfolge verneint. Das wäre unrichtig. Jeder abgeleitete Erwerb eines Rechts stellt sich als Rechtsnachfolge dar. Wenn es sich wie hier nicht um eine Gesamtrechtsnachfolge handelt, so liegt eine Sondernachfolge, eine sogenannte Einzelrechtsnachfolge vor. Wie die Fälle der §§ 738 Satz 1 und 2033 Abs. 1 BGB. lehren, ist es nicht einmal bei der Gesamtrechtsnachfolge erforderlich, daß der Rechtsvorgänger seiner früheren Verpflichtungen ledig wird, wie der Reichsfinanzhof meint, denn der ausscheidende Gesellschafter bzw. der Miterbe werden von der persönlichen Haftung nicht frei. Das muß um so mehr für die Einzelrechtsnachfolge gelten, bei der die Haftung der Rechtsvorgänger im allgemeinen immer bestehen bleibt. Entscheidend ist nur, daß der Rechtsvorgänger seiner Rechte ledig wird. Liegt nur der Eintritt in eine Verpflichtung vor, so findet eine Rechtsnachfolge allerdings lediglich statt, wenn die Schuldübernahme mit befreiender Wirkung erfolgt (echte oder private Schuld-

[165]) Vgl. auch Enneccerus, Allgemeiner Teil § 133.

übernahme). Der Schuldbeitritt, die sogenannte kumulative Schuldübernahme ist dagegen keine Rechtsnachfolge. Hierum handelt es sich jedoch bei der Übereignung eines Unternehmens gar nicht. Für die Frage, ob der Erwerber eines Unternehmens Rechtsnachfolger ist, darf nicht von der im Gesetz vorgeschriebenen Schuldübernahme hinsichtlich der Betriebsteuern ausgegangen werden, sondern allein von der Tatsache der Übereignung des Unternehmens. Diese Tatsache aber bewirkt im Hinblick darauf, daß der Veräußerer seiner Eigentumsrechte verlustig geht, eine Rechtsnachfolge des Erwerbers in das Unternehmen, und zwar eine Einzelrechtsnachfolge, die nach § 116 Abs. 1 RAO. eine Nebenhaftung in dem eingangs (§ 1) erörterten Sinne zur Folge hat.

Mit diesem Ergebnis ist aber noch nicht die Feststellung verbunden, daß der Erwerber als Rechtsnachfolger im Sinne des § 119 Abs. 2 RAO. anzusehen ist. Wenn Reinhardt meint, die Ansicht des Reichsfinanzhofs verstoße gegen den klaren Wortlaut dieser Vorschrift, so kann dem nicht gefolgt werden. Maßgebend ist die Frage, was hier unter „Rechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen" zu verstehen ist. Vom Rechtsnachfolger einer Person schlechthin kann nur dann gesprochen werden, wenn der Rechtsvorgänger durch Tod oder auf sonstige Weise (z. B. durch Fusion) weggefallen ist. Existiert der Rechtsvorgänger dagegen noch, so kann nie eine Rechtsnachfolge in der Person als solcher vorliegen, gleichgültig, ob es sich dabei um eine Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge handelt. In Fällen dieser Art wird man lediglich von der Rechtsnachfolge in oder für ein bestimmtes Recht oder eine Verpflichtung sprechen können und von dem Nachfolger eines Rechts oder allenfalls dem Rechtsnachfolger einer Person „hinsichtlich" eines Rechts oder einer Verpflichtung. So ist beispielsweise auch in §§ 219 Abs. 2 und 240 Abs. 1, sowie in der amtlichen Begründung zu § 8 Abs. 3 und 4 StAnpG., auf die Reinhardt für seine Auffassung verweist, immer nur die Rede von „Rechtsnachfolge für einen Gegenstand", „für einen Betrieb" und von der „Nachfolge in einzelne Wirtschaftsgüter". In Verbindung hiermit wird auch immer nur der „Rechtsnachfolger" erwähnt, niemals aber der „Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen oder des Steuerschuldners", während dagegen in § 117 Abs. 1 RAO. im Zusammenhang mit dem „Tod oder Wegfall eines Steuerpflichtigen" von den „Rechtsnachfolgern des Steuerpflichtigen" gesprochen wird.

Läßt daher gerade der Wortlaut des § 119 Abs. 2 RAO. entgegen der Ansicht Reinhardts schon darauf schließen, daß unter dem „Rechtsnach-

folger eines Steuerpflichtigen" nur derjenige zu verstehen ist, der an die Stelle einer verstorbenen natürlichen Person oder einer weggefallenen juristischen Person getreten ist, nicht also auch der Erwerber im Sinne von § 116 Abs. 1, so dürfte sich dies auch aus dem Zweck der Bestimmung ergeben. Die Begründung zum Entwurf der Reichsabgabenordnung 1919 enthält keine Angaben hierüber. Grundsätzlich gewährt das Gesetz in § 119 dem Haftenden im vollen Umfange denselben Rechtsschutz, wie ihn der Schuldner selbst hat. Wenn der Abs. 2 diesen Rechtsschutz für bestimmte Haftende einschränkt, so muß das seinen besonderen Grund haben. Es ist aber kein Grund ersichtlich, warum der Einzelrechtsnachfolger, der gar nicht an die Stelle des Schuldners tritt, sondern lediglich neben ihm haftet, schlechter gestellt sein sollte als andere Nebenhafter wie z. B. die Vertreter, die schuldhaft die ihnen im Interesse der Besteuerung auferlegten Pflichten verletzt haben (§ 109 RAO.) oder gar diejenigen, die, ohne Steuerschuldner zu sein, Steuerhinterziehung zum Vorteil des Steuerschuldners begangen haben (§ 112 RAO.). Für sie gilt die Bestimmung des § 119 Abs. 2 nicht. Dann besteht aber auch kein zwingender Grund zu der Annahme, daß der Einzelrechtsnachfolger, wie beispielsweise der Erwerber eines Unternehmens, der ohne jedes Verschulden für die Betriebsteuern des eigentlichen Steuerschuldners haftbar gemacht werden kann, der sich aus dieser Bestimmung ergebenden Härte ausgesetzt sein sollte. Der Grund für die Einschränkung kann nur in praktischen Erwägungen gefunden werden. Wenn der Schuldner selbst noch vorhanden ist, läßt sich bei Angriffen des Haftenden gegen die Steuerschuld die Sach- und Rechtslage notfalls durch Anhörung des Schuldners genügend klären und nachprüfen. Ist der Schuldner jedoch verstorben oder sonst irgendwie weggefallen, so wird die einwandfreie Feststellung der Steuerschuld häufig Schwierigkeiten bereiten. Offenbar wird der Gesetzgeber diese Fälle im Auge gehabt haben, wenn er im Gegensatz zu der grundsätzlichen Regelung in Abs. 2 des § 119 bestimmte, daß der „Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen" dann keine Einwendungen gegen die Steuerschuld selbst mehr erheben darf, wenn sie dem Schuldner gegenüber bereits rechtskräftig festgestellt worden ist. Zweck der Einschränkung kann also nur der sein, Streitigkeiten über die Steuerschuld einer Rechtsperson, die in dem späteren Verfahren doch nicht mehr zur Aufklärung der Einzelheiten beitragen könnte, auszuschließen. Von dieser Erwägung ausgehend, wird man mit dem Reichsfinanzhof zu der Ansicht gelangen

müssen, daß als Rechtsnachfolger des Steuerschuldners im Sinne von § 119 Abs. 2 RAO. nur der Rechtsnachfolger anzusehen ist, dessen Rechtsstellung eine Fortsetzung der Rechtslage seines Rechtsvorgängers in ihrer Gesamtheit bedeutet, wie es bei § 8 Abs. 1 StAnpG. der Fall ist.

Als Ergebnis, das übrigens mit den von Reinhardt herangezogenen gesetzlichen Bestimmungen nicht in Widerspruch steht, ist daher festzustellen, daß der Erwerber eines Unternehmens die Festsetzung der Steuerschuld des Veräußerers grundsätzlich auch dann nicht gegen sich gelten zu lassen braucht, wenn sie dem Veräußerer gegenüber bereits unanfechtbar geworden ist[166]). Eine Ausnahme hiervon tritt nur dann ein, wenn die Voraussetzungen der zweiten Alternative des § 119 Abs. 2 vorliegen, d. h. wenn der Erwerber in der Lage gewesen wäre, den gegen den Veräußerer erlassenen Steuerbescheid kraft eigenen Rechts anzufechten. Diese Möglichkeit ist ihm nur dann gegeben, wenn ihn die Finanzbehörde gemäß § 241 Abs. 2 RAO. als Beteiligten zu dem Festsetzungsverfahren gegen den Veräußerer hinzuzieht. Ist das geschehen, was im allgemeinen nur selten vorkommen wird, so kann er, auch ohne daß ein Haftungsbescheid gegen ihn selbst ergangen ist, kraft eigenen Rechts gegen den Steuerbescheid dieselben Rechte geltend machen, die dem Veräußerer zustehen (§ 241 Abs. 3 RAO.). Unterläßt er es, dann muß er allerdings bei späterer Haftbarmachung die etwa inzwischen eingetretene Rechtskraft der Steuerschuld gegenüber dem Veräußerer nach § 119 Abs. 2 gegen sich gelten lassen.

Wenn der Erwerber gemäß § 119 Abs. 1 gegen den Haftungsbescheid die Rechtsmittel einlegen kann, die dem Veräußerer „zustehen", so ist damit nicht nur die Befugnis zur Einlegung der Rechtsmittel gemeint, die dem Veräußerer im gegebenen Einzelfalle zustehen. Wie der Reichsfinanzhof zutreffend ausführt[167]), wäre bei dieser Auslegung der Erwerber rechtlos, wenn gegen den als zahlungsunfähig bekannten Veräußerer gar nicht erst ein Steuerbescheid ergeht. Die Vorschrift ist vielmehr so auszulegen, daß der Haftende in solchem Falle gegen den Haftungsbescheid die Rechtsmittel geltend machen kann, die dem Steuerschuldner zustehen würden, wenn er wegen der Steuer in Anspruch genommen worden wäre.

Dem Erwerber steht demgemäß, soweit es sich um Verbrauchsteuern handelt, das Anfechtungsverfahren zu (Anfechtung und Rechtsbeschwerde,

---

[166]) A. M. ohne nähere Begründung Liebisch S. 57, Roth S. 55 u. Müller S. 29.
[167]) RFH. Bd. 35 S. 278.

§§ 228 Ziff. 2, 230 RAO.), hinsichtlich der übrigen Steuern das Berufungsverfahren (Einspruch, Berufung und Rechtsbeschwerde, §§ 228 Ziff. 1, 229 RAO.). Soweit er für Steuervorauszahlungen haftbar gemacht wird, ist er berechtigt, die Festsetzung der Schuld in einem Steuerbescheid zu verlangen, gegen den er dann im Berufungsverfahren vorgehen kann[168]). Gegen die Heranziehung zur Entrichtung von Zuschlägen, die dem Veräußerer auferlegt waren, ist dagegen stets nur das Beschwerdeverfahren gegeben (§ 237 RAO.).

Abschließend sollen die Einwendungen, die der Erwerber in Bezug auf seine Haftpflicht oder die Steuerschuld mit Erfolg geltend machen kann, noch einmal zusammengefaßt werden. Zu den Einwendungen der ersteren Art gehört die Behauptung, daß eine Übereignung im Sinne von § 116 Abs. 1 RAO. nicht vorliege, daß er nicht für sämtliche Steuerarten hafte oder daß die Inanspruchnahme nur in geringerer, sich durch die zeitliche Beschränkung ergebender Höhe gerechtfertigt sei. Ferner gehört hierzu der Einwand, daß der Haftungsanspruch erloschen sei, und zwar infolge nachträglicher Beseitigung der nichtigen oder erfolgreicher Anfechtung der anfechtbaren Übereignung, infolge Entrichtung der Steuerschuld durch den Veräußerer, infolge Verjährung des Steueranspruchs oder Erlaß des Haftungsanspruchs. Im Rahmen dieser Einwendungen kann der Erwerber schließlich auch vorbringen, daß seine Heranziehung gegen Billigkeit und Zweckmäßigkeit verstoße. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß es dem Reichsfinanzhof nach der neuen Fassung des § 279 RAO. verwehrt ist, eine Ermessensentscheidung des Finanzamts, also auch die Inanspruchnahme des Erwerbers als Nebenhafter, auf ihre Billigkeit und Zweckmäßigkeit nachzuprüfen, es sei denn, daß die Vorbehörden zu Unrecht verkannt haben, daß das Gesetz ihrem Ermessen Spielraum läßt[169]). Einen derartigen Rechtsirrtum der Vorbehörden wird aber der Reichsfinanzhof bei der Heranziehung des Erwerbers niemals als vorliegend annehmen können. Lediglich dann, wenn er aus anderen Gründen zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung gelangt und bei freier Beurteilung der Sache selbst entscheidet, hat er über die Billigkeit und Zweckmäßigkeit der Heranziehung zu befinden (§ 297 Abs. 2 RAO.). Im allgemeinen jedoch wird der Erwerber mit seinem Einwand des Ermessensmißbrauchs in der Rechtsbeschwerdeinstanz keinen Erfolg haben.

---

[168]) RFH. Bd. 23 S. 116 u. Bd. 35 S. 130.
[169]) Vgl. RFH. Bd. 37 S. 315 u. Bd. 40 S. 225.

Will der Erwerber die Steuerschuld selbst angreifen, so kann er sowohl Einwendungen gegen das Bestehen des Steueranspruchs, insbesondere die Steuerpflicht als solche, als auch gegen die Höhe der festgesetzten Steuer erheben. —

Häufig glaubt der Erwerber, der Haftung dadurch zu entgehen, daß er im Wege privatrechtlicher Abmachungen mit dem Veräußerer vereinbart, daß er für seine Steuerschulden nicht aufzukommen habe. Eine derartige Vereinbarung hat nur im Verhältnis der Parteien zueinander Bedeutung, dem Steuerberechtigten gegenüber ist sie dagegen mit Rücksicht auf den öffentlich-rechtlichen Charakter des § 116 Abs. 1 RAO. und den Sinn und Zweck dieser Vorschrift wirkungslos [170]). Um sich gegen eine unvorhergesehene Heranziehung zu den Steuern des Veräußerers nach Möglichkeit zu schützen, empfiehlt es sich für den Erwerber, noch vor der Übereignung des Unternehmens genaue Erkundigungen nach dieser Richtung hin einzuziehen. Das Finanzamt darf allerdings nur dann Auskunft erteilen, wenn es von der Wahrung des Steuergeheimnisses durch den bisherigen Unternehmer ausdrücklich entbunden wird. Hat der Erwerber vom Finanzamt die gewünschte Auskunft erhalten, so ist er dennoch von einer unvermuteten Inanspruchnahme nicht völlig sicher, da er ja auch für etwa hinterzogene Steuern haftet, die der Finanzbehörde vorher nicht bekannt waren.

II. Die Haftung nach § 117 Abs. 2 RAO.

Erkennt der Erwerber eines Unternehmens, auf dessen Betrieb eine Steuerpflicht begründet ist, daß Erklärungen, die der Veräußerer zur Festsetzung oder Veranlagung von Steuern abgegeben hat, unrichtig oder unvollständig sind, oder daß er pflichtwidrig unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben, so hat er dies binnen Monatsfrist dem Finanzamt anzuzeigen, andernfalls er persönlich für die vorenthaltenen Steuerbeträge haftet (§ 117 Abs. 2 RAO.).

Bei der Gleichheit des gesetzlichen Tatbestandes wird der Kreis der „Erwerber" hier ebenso weit zu ziehen sein wie bei Anwendung des § 116 Abs. 1 RAO. [171]). Die Haftung tritt allerdings nur für die sogenannten Betriebsteuern ein, nicht auch für die Steuerabzugsbeträge, da diese keine Steuern sind, die sich auf den Betrieb des Unternehmens

[170]) Zur Frage des Überganges der Steuerforderung auf den in Anspruch genommenen Erwerber vgl. Crisolli in JW. 1937 S. 1219 und die dort angeführte Rechtsprechung.

[171]) RFH. Bd. 35 S. 49.

gründen. In zeitlicher Beziehung aber ist die Haftung lediglich begrenzt durch die Verjährungsvorschriften. Insoweit geht sie also über die des § 116 Abs. 1 hinaus.

Voraussetzung der Entstehung der Haftung ist ein Verschulden des Erwerbers hinsichtlich der ihm durch das Gesetz auferlegten Nacherklärungspflicht, das darin besteht, daß er trotz erlangter Kenntnis der Unrichtigkeit oder des Fehlens von Steuererklärungen die Anzeige unterläßt. Kennenmüssen oder Zweifel an der Richtigkeit der abgegebenen Erklärungen oder an der Rechtspflicht des Veräußerers zur Abgabe der Erklärungen genügen nicht, der Erwerber muß diese Mängel vielmehr positiv „erkannt" haben. Worauf die Verletzung der Erklärungspflicht des Veräußerers beruht, ist gleichgültig, eine schuldhafte oder gar strafbare Verletzung ist nicht erforderlich.

Die Haftung nach § 117 Abs. 2 ist ebenso wie die nach § 116 Abs. 1 eine Nebenhaftung. Der Rechtsschutz des Erwerbers gegen seine Heranziehung ist daher in beiden Fällen der gleiche.

III. Die Haftung nach § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG.

Wenn das Unternehmen auf Grund einer Erbschaft, im Wege der Verschmelzung von Gesellschaften oder bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft, also im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworben wird, findet § 116 Abs. 1 RAO. keine Anwendung, da eine Übereignung im Sinne dieser Vorschrift nicht vorliegt. Für diese Fälle gilt § 8 Abs. 1 StAnpG., wonach die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergeht. Wie bereits eingangs [172]) dargelegt, handelt es sich hierbei nicht um eine Nebenhaftung, sondern um eine eigene Leistungspflicht, die das Gesetz dem Gesamtrechtsnachfolger auferlegt. Die Steuerschuld des Rechtsvorgängers geht in vollem Umfange auf ihn über. Er haftet daher nicht nur für die Betriebsteuern und die Steuerabzugsbeträge, sondern für alle Steuerarten, die in der Person des Rechtsvorgängers entstanden waren, insbesondere auch für die Einkommen- und Körperschaftssteuer. Anders als bei der in § 116 Abs. 1 RAO. getroffenen Regelung unterliegt die Haftung auch zeitlich keiner Begrenzung. Eine Einschränkung erleidet sie nur insoweit, als der Erbe sie nach § 8 Abs. 2 StAnpG. wie im bürgerlichen Recht auf den Nachlaß beschränken kann, während die übrigen Gesamtrechtsnachfolger jedoch auch persönlich unbeschränkt mit ihrem eigenen Vermögen haften.

[172]) Vgl. oben § 1.

Die Inanspruchnahme des Erwerbers eines Unternehmens als Gesamtrechtsnachfolger erfolgt in der gleichen Form wie die des Erwerbers als Nebenhafter. Ebenso wie dieser kann er gemäß § 119 Abs. 1 RAO. hiergegen die Rechtsmittel einlegen, die seinem Rechtsvorgänger zustanden. Nach § 241 Abs. 1 RAO. ist er aber auch berechtigt, ohne daß ein Haftungsbescheid gegen ihn ergangen ist, kraft eigenen Rechts den gegen seinen Rechtsvorgänger erlassenen Steuerbescheid anzufechten. Im Gegensatz zu dem Erwerber als Nebenhafter hat er jedoch als Rechtsnachfolger im Sinne von § 119 Abs. 2 RAO.[173]) die etwa seinem Rechtsvorgänger gegenüber bereits eingetretene Unanfechtbarkeit der Steuerschuld gegen sich gelten zu lassen.

IV. Die Haftung nach §§ 106 und 109 Abs. 1 RAO.

§ 106 RAO. regelt die Haftung derjenigen, denen bei Wegfall eines Steuerpflichtigen ein Verfügungsrecht über die vorhandene Vermögensmasse zusteht. Er legt diesen Personen, darunter auch den Gesamtrechtsnachfolgern, die Verpflichtung auf, dafür zu sorgen, daß Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden zurückgehalten und die Steuerschulden bezahlt werden. Diese Vorschrift war im Zusammenhang mit der Haftung des Erwerbers eines Unternehmens vor Erlaß des Steueranpassungsgesetzes dann von Bedeutung, wenn das Vermögen einer juristischen Person oder eines sonstigen steuerrechtlich rechtsfähigen Gebildes, zu dem ein Unternehmen gehörte, auf einen anderen überging. Sie begründete für den Gesamtrechtsnachfolger eine zeitlich und hinsichtlich der Steuerart unbeschränkte, im übrigen jedoch auf die übernommenen Mittel beschränkte Haftung. Da aber nach § 8 Abs. 1 StAnpG. ohnehin die Steuerschuld des Rechtsvorgängers in vollem Umfange auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht, ist die Bestimmung des § 106 RAO. jetzt insoweit bedeutungslos geworden.

Für den Erben hatte § 106 auch bereits vor Inkrafttreten des Steueranpassungsgesetzes keine unmittelbare Bedeutung. Denn die beschränkte Erbenhaftung, wie sie nunmehr in § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. geregelt ist, ergab sich bereits aus § 115 RAO. a. F. Wesentlich wurde und wird die Bestimmung dagegen dann, wenn der Erbe die ihm durch § 106 RAO. auferlegten Pflichten schuldhaft, d. h. vorsätzlich oder fahrlässig verletzt und wenn dadurch Steueransprüche verkürzt werden.

---

[173]) Vgl. oben zu I L.

In diesem Falle wird seine Haftung nach § 109 Abs. 1 RAO. zu einer auch persönlich unbeschränkten. Im allgemeinen wird sich der Erbe auf die Richtigkeit der gegen seinen Rechtsvorgänger ergangenen Steuerbescheide verlassen können und braucht nicht mit der Möglichkeit einer Berichtigungsveranlagung wegen Fehlerhaftigkeit der Bescheide zu rechnen. Sind jedoch nicht sämtliche Veranlagungen für die Zeit bis zum Tode seines Rechtsvorgängers durchgeführt, so hat er die vorhandenen Unterlagen sorgfältig zu prüfen, sich die Steuerschuld zumindest ungefähr zu errechnen und die zur Bezahlung erforderlichen Mittel zurückzuhalten. Unterläßt er dies trotz ausreichender Mittel, dann haftet er, wenn eine Befriedigung aus dem Nachlaß nicht mehr möglich ist, also eine Verkürzung der Steueransprüche eintritt, unbeschränkt mit seinem eigenen Vermögen. Unter Umständen ist es also möglich, daß jemand, der durch Erbfolge ein Unternehmen erworben hat, nicht nur nach § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. in zeitlicher Hinsicht unbegrenzt für sämtliche Steuerschulden des früheren Unternehmers haftet, sondern darüber hinaus gemäß § 106 i. V. mit § 109 Abs. 1 RAO. auch persönlich unbeschränkt in Anspruch genommen werden kann.

§ 3.

Die Haftung des Erwerbers auf Grund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften.

I. Allgemeines.

Eine Haftung des Erwerbers eines Unternehmens für die Steuerschulden des früheren Unternehmers kann nicht nur auf Grund der bisher behandelten steuerrechtlichen Vorschriften, sondern auch nach bürgerlichem Recht eintreten. § 120 Abs. 1 RAO. stellt ausdrücklich klar, daß die Verpflichtung zur Erfüllung der Verbindlichkeiten eines anderen, die jemand nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts kraft Gesetzes auferlegt ist, auch für die Steuerschulden des anderen gilt. Durch diese Bestimmung wird die steuerrechtliche Haftung ergänzt und dem Steuerberechtigten die Möglichkeit gegeben, beim Vorliegen eines bürgerlichrechtlichen Haftungstatbestandes die Haftung zunächst im Steuerverfahren geltend zu machen. Ist die Haftung einer Person bereits steuerrechtlich so erschöpfend geregelt, daß es der Heranziehung bürgerlichrechtlicher Haftungstatbestände nicht bedarf, so ist für die Anwendbarkeit des § 120 Abs. 1 kein Raum. Das ist der Fall bei der Erben-

haftung, wie überhaupt bei der Gesamtrechtsnachfolge. Hier geht, wie oben näher dargelegt ist, nach § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Es gibt aber bürgerlich-rechtliche Haftungstatbestände, die im Steuerrecht keine besondere Regelung gefunden haben, wie z. B. die Haftung des Übernehmers eines Vermögens (§ 419 BGB.) und des Erbschaftskäufers (§ 2382 BGB.). Beim Vorliegen eines solchen Tatbestandes ergibt sich die Haftung für die Steuerschulden aus § 120 Abs. 1 RAO. Fraglich ist, ob auch die Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts gemäß § 25 HGB. hierunter fällt.

Dieser Haftungstatbestand hat viel Ähnlichkeit mit dem des § 116 Abs. 1 RAO. Während jedoch die steuerrechtliche Haftung des Erben in § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG. ebenso umfassend geregelt ist, wie die nach bürgerlichem Recht, läßt sich das von der Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts nicht in gleichem Maße sagen. Seine Haftung nach § 25 HGB. geht nämlich teilweise über die steuerrechtliche des § 116 Abs. 1 RAO. hinaus. Unter die handelsrechtliche Bestimmung fallen einmal sämtliche Verbindlichkeiten, die in engerer Beziehung zu dem Geschäftsbetrieb stehen, auch wenn sie nicht in der Besonderheit des Geschäfts begründet sind, zum andern ist die Haftung zeitlich unbeschränkt. Es fragt sich nun, ob aus § 25 HGB. i. V. mit § 120 Abs. 1 RAO. auch eine weitergehende Steuerhaftung des Erwerbers hergeleitet werden kann, als sie nach § 116 Abs. 1 RAO. begründet wäre. Im Schrifttum ist die Frage bisher unbedenklich bejaht worden [174]). Reinhardt ist dagegen der Ansicht [175]), daß § 116 eine abschließende Regelung der Steuerhaftung des Erwerbers eines Unternehmens enthalte, und daß es gerade im Hinblick auf die Einschränkung, die diese Vorschrift durch das Steueranpassungsgesetz erhalten habe, nicht möglich sei, aus § 25 HGB. i. V. mit § 120 Abs. 1 RAO. eine weitergehende Haftung herzuleiten. Wittlinger [176]) beschreitet einen Mittelweg. Er will eine über den Umfang des § 116 RAO. hinausgehende Haftung des Erwerbers nur für die dort genannten Steuern ausschließen, hinsichtlich der anderen Steuerarten erkennt er jedoch die Haftung des § 25 HGB. in vollem Umfange an.

Die Ansichten Reinhardts und Wittlingers erscheinen nicht zutreffend. Die Bestimmungen der Reichsabgabenordnung regeln lediglich

[174]) Becker § 100 Anm. 4, Kluckhohn a. a. O. S. 369.
[175]) DStZ. 1935 S. 374.
[176]) A. a. O. S. 82.

die steuerrechtliche Haftung. Die Haftung nach bürgerlichem Recht bleibt durch sie unberührt. Das muß mit Rücksicht auf § 120 RAO. auch gelten, soweit es sich um steuerliche Verbindlichkeiten handelt, es sei denn, die Steuergesetze würden eine etwa weitergehende Haftung auf Grund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften audrücklich ausschließen. Ein solcher Ausschluß ist in § 116 Abs. 1 RAO. nicht erfolgt. § 7 Abs. 5 BeitrO. führt im Gegenteil auch die Haftung nach § 25 HGB. als Beispiel für die unter § 120 RAO. fallenden bürgerlich-rechtlichen Haftungstatbestände an. Die Beitreibungsordnung stammt zwar aus dem Jahre 1923, aber auch die Bestimmung des dem heutigen § 116 entsprechenden damals geltenden § 96 RAO. a. F. enthielt bereits eine Einschränkung der Haftung des Erwerbers gegenüber der Haftung nach § 25 HGB. insoweit, als sie sich nur auf Betriebsteuern erstreckte. Wenn § 116 RAO. durch das Steueranpassungsgesetz noch weitere Einschränkungen erfahren hat, so ist diese Tatsache wohl geeignet, landesrechtliche Steuerhaftungsvorschriften, die über den Umfang des § 116 hinausgehen, außer Wirkung zu setzen, nicht aber eine weitergehende Haftung auf Grund bürgerlich-rechtlicher Haftungstatbestände auszuschließen. Nach wie vor wird man daher der Auffassung sein müssen, daß der Erwerber eines Handelsgeschäfts unter den Voraussetzungen des § 25 HGB. auch nach § 120 Abs. 1 RAO. in Anspruch genommen werden kann[177]).

Die Finanzämter werden die Haftungsbestimmung des § 25 HGB., von der sie ohnehin kaum Gebrauch gemacht haben, infolge der Ansicht Reinhardts in Zukunft überhaupt nicht anwenden, sie hat daher für das Steuerrecht keine praktische Bedeutung mehr. Dennoch ist es im Rahmen dieser Untersuchung erforderlich, sie bei der Darlegung der bürgerlich-rechtlichen Haftungstatbestände, die für den Erwerber eines Unternehmens in Betracht kommen können, mit heranzuziehen. Haftungstatbestände dieser Art bilden außer § 25 HGB. noch die §§ 419 und 2382 BGB.

II. Die Haftung nach § 25 Abs. 1 und 2 HGB.

Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB. haftet derjenige, der ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführt, für alle im Betriebe des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers. Die Heranziehung des Erwerbers für die

[177]) So auch in neuerer Zeit ohne nähere Begründung Metz a. a. O. S. 825.

Steuerschulden seines Vorgängers auf Grund dieser Vorschrift i. V. mit § 120 RAO. war für den Steuerberechtigten gegenüber § 116 Abs. 1 RAO. nach zwei Richtungen hin von Vorteil.

Zunächst einmal ist der Begriff des „Erwerbs" im Sinne von § 25 HGB. weiter zu fassen als der der „Veräußerung" oder „Übereignung" im Sinne der steuerrechtlichen Haftungsbestimmung. Im Hinblick darauf, daß das Gesetz den in § 22 Abs. 1 HGB. geregelten Übergang des Firmenrechts beim Erwerb eines Handelsgeschäfts auch auf die Übernahme auf Grund eines Nießbrauchs, eines Pachtvertrages oder eines ähnlichen Rechtsverhältnisses ausdehnt (Abs. 2 a. a. O.), sind die Wirkungen des § 25 HGB., der an dieselben Voraussetzungen anknüpft wie § 22 HGB., sinngemäß auch auf Pacht und Nießbrauch anzuwenden. Selbst der Rückfall des Handelsgeschäfts nach Beendigung dieser Vertragsverhältnisse ist als Erwerb im Sinne der handelsrechtlichen Haftungsvorschrift anzusehen [178]).

Ferner ist der Umfang der Haftung ein weiterer als nach § 116 Abs. 1 RAO., da der Erwerber allgemein für alle Verbindlichkeiten haftet, die in der Person des früheren Inhabers im Betriebe des Geschäfts entstanden sind. Die Haftung umfaßt also alle Verpflichtungen, die mit dem Geschäftsbetrieb in so enger innerer Verbindung stehen, daß sie als dessen Folge erscheinen. Darunter fallen nicht nur „die auf den Betrieb gegründeten", die sogenannten Betriebsteuern und die Steuerabzugsbeträge, sondern ebenso sämtliche anderen Steuern, die anläßlich des Betriebs entstanden sind, wie z. B. Zölle, Grunderwerb-, Wechsel-, Urkunden- und Vergnügungssteuer [179]). Die Haftung unterliegt — abgesehen von den Verjährungsvorschriften — auch zeitlich keiner Einschränkung.

Bot demnach § 25 HGB. dem Steuerberechtigten unter Umständen die Möglichkeit, auch ohne daß die Voraussetzungen des § 116 Abs. 1 RAO. im einzelnen vorlagen, den Erwerber in Anspruch zu nehmen, und zwar in einem Umfange, der über den der steuerrechtlichen Bestimmung hinausging, so war der Heranziehung auf der anderen Seite aber wiederum in mehrfacher Hinsicht Grenzen gesetzt. Nur der Erwerb eines Handelsgeschäfts im Sinne der §§ 1 bis 3 HGB. begründet die handels-

---

[178]) Ebenso RGZ. Bd. 133 S. 322 ff. und Baumbach, Handelsgesetzbuch § 25 Anm. 2.

[179]) Die Einkommen- und die Vermögensteuer gehören als Personalsteuern nicht hierzu, da sie sich niemals als Geschäftsschuld, sondern immer nur als private Schuld des Inhabers darstellen.

rechtliche Haftung, zu deren Entstehung weiterhin grundsätzlich erforderlich ist, daß das Geschäft unter der bisherigen Firma fortgeführt wird[180]). Trotz Vorliegens dieser Tatbestandsmerkmale tritt schließlich die Haftung nach Abs. 2 des § 25 HGB. dann nicht ein, wenn der frühere Inhaber und der Erwerber in Abweichung von der gesetzlichen Regelung den Ausschluß der Haftung vereinbart haben und die Vereinbarung in das Handelsregister eingetragen und bekanntgemacht oder dem Gläubiger von einem der beiden Vertragspartner direkt mitgeteilt worden ist. Während die steuerrechtliche Haftung unabdingbar ist, eine solche Abrede der Inanspruchnahme aus § 116 Abs. 1 RAO. gegenüber daher keine Wirkung hat, konnte der Erwerber einer auf § 25 HGB. gestützten Haftbarmachung den vereinbarten Ausschluß der Haftung auch dem Steuerberechtigten gegenüber mit Erfolg entgegenhalten.

III. Die Haftung nach §§ 419 und 2382 BGB.

Eine Bestimmung, die für den Erwerber eines Unternehmens auch heute noch von größter praktischer Bedeutung sein kann, ist § 419 BGB., wonach derjenige, der durch Vertrag das Vermögen eines anderen übernimmt, unbeschadet der Fortdauer der Verpflichtung des Schuldners von dessen Gläubigern wegen ihrer zur Zeit des Vertragsabschlusses bestehenden Ansprüche haftbar gemacht werden kann. Stellt das Unternehmen das gesamte Vermögen des Veräußerers dar, so ist das Finanzamt wegen seiner Steuerschulden nicht allein auf die steuerrechtliche Haftungsvorschrift angewiesen, es kann den Erwerber vielmehr auch nach § 419 BGB. in Anspruch nehmen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß der Erwerb durch Vertrag erfolgt ist, ein Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung fällt nicht hierunter.

Im Gegensatz zu § 116 Abs. 1 RAO. tritt die Haftung bereits mit Abschluß des schuldrechtlichen Übernahmevertrages ein, nicht etwa erst mit der dinglichen Rechtsgestaltung. Sie ergreift nicht nur die Betriebsteuern und Steuerabzugsbeträge, sondern — insoweit sogar über § 25 HGB. hinausgehend — sämtliche Steuerschulden des früheren Unternehmers, auch wenn sie in keiner näheren Beziehung zum Unternehmen stehen, insbesondere also auch die Einkommen- und Vermögensteuern. Ebenso wie bei der handelsrechtlichen Haftungsbestimmung ist sie in

[180]) Bei Nichtfortführung der Firma tritt die Haftung gemäß § 25 Abs. 3 HGB. nur ein, wenn ein besonderer Verpflichtungsgrund vorliegt, insbesondere wenn die Übernahme der Verbindlichkeiten in handelsüblicher Weise von dem Erwerber bekanntgemacht worden ist.

zeitlicher Hinsicht keinen Einschränkungen unterworfen. Während aber der Erwerber eines Handelsgeschäfts kraft positiver Gesetzesbestimmung seine Haftung den Gläubigern gegenüber durch Vereinbarung mit dem früheren Inhaber ausschließen kann, erklärt § 419 Abs. 3 BGB. den Ausschluß oder die Beschränkung der Haftung ausdrücklich für unzulässig.

Sowohl die Haftung nach § 116 Abs. 1 RAO. als auch die nach § 25 HGB. ist persönlich unbeschränkt, der Erwerber haftet also auch mit seinem eigenen Vermögen. Die Haftung des Erwerbers (Übernehmers) nach § 419 BGB. ist dagegen auf den Bestand des übernommenen Vermögens und die dem Erwerber aus dem Vertrage zustehenden Ansprüche beschränkt (Abs. 2).

Erwirbt jemand ein Unternehmen im Wege des Erbschaftskaufs (§§ 2371 ff. BGB.), so haftet er nach § 2382 BGB. neben dem Veräußerer vom Abschluß des Kaufes an als Erbschaftskäufer über § 116 Abs. 1 RAO. hinaus für sämtliche Nachlaßsteuerschulden im gleichen Umfange, wie der Veräußerer für sie haftete[181]). Ebenso wie dieser kann er sich auf die Beschränkbarkeit der Erbenhaftung berufen und ist berechtigt, die zur Beschränkung der Haftung erforderlichen Schritte zu tun, also Gläubigeraufgebot, Nachlaßverwaltung oder Nachlaßkonkurs herbeizuführen, soweit der Verkäufer noch dazu berechtigt war (§ 2383 BGB.). Auch der Erbschaftskäufer kann seine Haftung den Gläubigern gegenüber nicht durch Vereinbarung mit dem Verkäufer ausschließen oder beschränken (§ 2382 Abs. 2 BGB.).

IV. Die Geltendmachung der Haftung und der Rechtsschutz des Erwerbers.

Die nach bürgerlichem Recht in Verbindung mit § 120 Abs. 1 RAO. kraft Gesetzes eintretende Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, soweit nicht § 330 RAO. etwas anderes vorschreibt (§ 120 Abs. 1 Satz 2). § 330 in Verbindung mit § 14 BeitrO. enthält nun eine derart umfassende Regelung der Heranziehung des Haftenden, daß für die Vorschriften des bürgerlichen Rechts wenig Raum bleibt. Wesentlich ist vor allem, daß er für die Fälle der gesetzlichen Haftung das steuerliche Beitreibungsverfahren zuläßt.

---

[181]) Diese Haftung fällt nicht etwa unter § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG., da der Erbschaftskäufer kein Gesamtrechtsnachfolger ist.

Will das Finanzamt gegen den Haftenden einen Haftungsbescheid erlassen, so hat es ihm dies anzukündigen mit dem Anheimgeben, sich binnen einer angemessenen Frist zu äußern. In der Ankündigung ist der Anspruch dem Grunde und dem Betrage nach zu bezeichnen. Gibt der Inanspruchgenommene auf Grund der Ankündigung keine Erklärung ab, so kann die Veranlagungsstelle des Finanzamts nach Ablauf der Erklärungsfrist Haftungsbescheid nebst Leistungsgebot erlassen. Erhebt er Einwendungen gegen das Bestehen oder gegen die Höhe des gegen den Hauptschuldner gerichteten Anspruchs, auf den sich die Haftpflicht gründet, oder bestreitet er zur Bewirkung der Leistung verpflichtet zu sein, oder erhebt er Einwendungen nach §§ 781 bis 784 ZPO., so entscheidet die Veranlagungsstelle hierüber. Soweit sie die Einwendungen als gerechtfertigt anerkennt, hat sie dem Inanspruchgenommenen zu eröffnen, daß vom Erlaß des angekündigten Haftungsbescheides Abstand genommen wird. Erkennt sie dagegen die Einwendungen nicht als gerechtfertigt an, so erläßt sie unter Zurückweisung der Einwendungen Haftungsbescheid.

Hat der Inanspruchgenommene auf die Ankündigung des Haftungsbescheides keine Einwendungen erhoben, so findet gegen den ergangenen Haftungsbescheid binnen einer Frist von einem Monat die Beschwerde beim Oberfinanzpräsidenten statt. Ist der Haftungsbescheid unter Zurückweisung von erhobenen Einwendungen ergangen, so kann der Haftende entweder im Beschwerdeverfahren Einwendungen geltend machen gegen das Bestehen oder die Höhe des gegen den Hauptschuldner gerichteten Anspruchs, für den die Haftpflicht besteht, oder im Wege des Zivilprozesses innerhalb einer Ausschlußfrist von einem Monat auf Feststellung klagen, daß er zur Leistung nicht oder nur unter Einschränkungen (§§ 781 bis 784, 786 ZPO.) verpflichtet sei. Ob und in welcher Höhe die Steuerschuld besteht, kann in dem Verfahren vor den ordentlichen Gerichten nicht nachgeprüft werden, diese Frage richtet sich nur nach Steuerrecht und kann von dem Inanspruchgenommenen lediglich durch die Beschwerde beim Oberfinanzpräsidenten bekämpft werden.

Hat der Haftende Klage erhoben, so kann das Prozeßgericht in Anwendung der §§ 769 und 770 ZPO. die Einstellung der Vollstreckung oder die Aufhebung der erfolgten Vollstreckungsmaßnahmen anordnen. Wird der Klage stattgegeben, steht dem Inanspruchgenommenen, sofern bereits eine Beitreibung der Steuern erfolgt ist, ein Erstattungsanspruch nach § 152 RAO. zu.

Es steht im Ermessen des Finanzamts, ob es den Erwerber wegen der Steuerschulden des früheren Unternehmers auf Grund der steuerrechtlichen Haftungsbestimmungen oder auf Grund der angeführten bürgerlich-rechtlichen Haftungstatbestände heranziehen will. § 120 Abs. 1 RAO. soll die nach Steuerrecht eintretende Haftung nur ergänzen, nicht aber einschränken. Soweit daher die nach bürgerlichem Recht haftenden Personen auch nach Steuerrecht haften, bleibt diese Haftung unberührt und kann im steuerlichen Haftungsverfahren geltend gemacht werden [182]). Bildet beispielsweise ein Unternehmen das gesamte Vermögen des Veräußerers, so bleibt es dem Finanzamt unbenommen, auf die Geltendmachung des § 419 BGB. zu verzichten und den Erwerber (Vermögensübernehmer) — mit Rücksicht auf die persönliche Beschränkung der bürgerlich-rechtlichen Haftung — lediglich nach § 116 Abs. 1 RAO. haftbar zu machen. Wie bereits oben in § 2 zu E 1 dargelegt, kommt dem Übernehmer in diesem Falle die Beschränkung seiner Haftung nach bürgerlichem Recht nicht zugute. Das Finanzamt kann jedoch auch so vorgehen, daß es den Übernehmer wegen der Betriebsteuern und der Steuerabzugsbeträge, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Steuerabschnitts oder Kalenderjahrs entfallen, nach § 116 Abs. 1 haftbar macht, ihn im übrigen aber, also wegen der sonstigen Steuerschulden und der früheren Steuern auf Grund von § 419 BGB. in Verbindung mit § 120 Abs. 1 RAO. in Anspruch nimmt. Im Hinblick auf die Verschiedenartigkeit der dem Haftenden zustehenden Rechtsmittel sind allerdings die beiden Haftungstatbestände in gesonderten Verfahren geltend zu machen. Während der Erwerber in dem einen Verfahren persönlich unbeschränkt haftet, kann er sich in dem anderen auf die kraft Gesetzes gegebene Beschränkung seiner Haftung berufen.

§ 4.

Die Haftung des Erwerbers kraft Vertrages.

Normalerweise hat derjenige, der ein Unternehmen zu erwerben beabsichtigt, ein Interesse daran, daß es in dem bisherigen Bestande und Umfange auf ihn übergeht und nicht etwa durch Vollstreckungsmaßnahmen der Gläubiger des bisherigen Unternehmers in seinem Ge-

---

[182]) So auch Becker § 100 Anm. 5.

brauchswert und seiner Verwendungsfähigkeit herabgesetzt wird. Um das zu verhindern, verpflichten sich die Erwerber oftmals vor der Übereignung, die Schulden ihres Vorgängers zu übernehmen oder für sie einzustehen. Wie sich aus § 120 Abs. 2 RAO. ergibt, kann der Erwerber eine solche Verpflichtung auch hinsichtlich der Steuerschulden des bisherigen Unternehmers eingehen.

Eine Übernahme der Steuerschuld kann rechtswirksam nur im Wege der Erfüllungsübernahme oder der zusätzlichen (kumulativen) Schuldübernahme, dem sogenannten Schuldbeitritt erfolgen. Eine befreiende (echte) Schuldübernahme ist dagegen nicht zulässig[183]), da es nach der Natur des Steuerschuldverhältnisses dem Steuerberechtigten nicht gestattet sein kann, Vereinbarungen über die Person des Steuerschuldners zu treffen und dadurch über den Steueranspruch zu verfügen[184]). Im Hinblick darauf, daß die Erfüllungsübernahme dem Steuerberechtigten gemäß § 329 BGB. im Zweifel keinen unmittelbaren Anspruch gegen den Erwerber verschafft, ist die Verpflichtung des Erwerbers, die Steuerschulden des bisherigen Unternehmers zu bezahlen, für das Finanzamt im allgemeinen nur dann von Bedeutung, wenn sie in Form des Schuldbeitritts erfolgt oder zumindest in einen solchen umzudeuten ist. Durch diese Art der Schuldübernahme tritt der Erwerber neben den Veräußerer gesamtschuldnerisch in das Steuerschuldverhältnis ein. Liebisch[185]) ist der Auffassung, daß der materielle Inhalt der Neuschuld eines Beitretenden der einer Steuerschuld sei. Dieser Ansicht ist jedoch nicht zuzustimmen. Eine Steuerschuld kann niemals durch Rechtsgeschäft mit dem Steuerberechtigten entstehen, sondern immer nur durch die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes, an den die Steuer geknüpft ist. Die Verpflichtung des beitretenden Erwerbers begründet daher keinen steuerrechtlichen, sondern lediglich einen bürgerlich-rechtlichen Schuldanspruch[186]). Das ergibt sich auch aus § 120 Abs. 2 RAO., wonach der Anspruch des Reichs gegen denjenigen, der sich durch Vertrag verpflichtet hat, eine Steuerschuld eines anderen zu bezahlen oder dafür einzu-

---

[183]) Ebenso RFH. in StuW. 1926 Rspr. Nr. 455, Bühler S. 224, Crisolli, Die Übertragung der steuerlichen Rechte und Pflichten in JW. 1937 S. 1220; a. M. Liebisch S. 96 f., Boethke-Arlt § 120 Anm. 3.

[184]) Der auf befreiende Schuldübernahme gerichtete Vertrag wird jedoch in der Regel gemäß § 139 BGB. in einen Schuldbeitritt umgedeutet werden können; vgl. Crisolli in JW. 1937 S. 1220.

[185]) Liebisch S. 80.

[186]) So auch Becker § 100 Anm. 2 u. Crisolli in JW. 1937 S. 1220.

stehen, nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu verfolgen ist. Die Heranziehung des Erwerbers kann demnach insoweit nicht durch Steuerbescheid im Steuerverfahren, sondern allein durch Klage des Steuerberechtigten vor den ordentlichen Gerichten erfolgen[187]). Das gleiche gilt für den Fall, daß sich der Erwerber als Bürge verpflichtet hat, für die Steuerschuld seines Vorgängers einzutreten. Selbstverständlich steht es auch beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 120 Abs. 2 RAO. der Steuerbehörde frei, die Steuern, für die der Erwerber im Rahmen des § 116 Abs. 1 ohnehin haftet, durch Haftungsbescheid im Verwaltungszwangsverfahren beizutreiben.

Ob dem gemäß § 120 Abs. 2 im Wege der Klage in Anspruch genommenen Erwerber außer den Einwendungen aus dem Vertrage auch noch solche gegen die Steuerschuld selbst zustehen oder nicht, ist bestritten. Bühler[188]) vertritt ganz allgemein die Auffassung, das Gericht habe selbständig über das Bestehen der Steuerschuld zu erkennen. Liebisch[189]) ist grundsätzlich derselben Meinung, er macht nur eine Einschränkung dahin, daß der Inanspruchgenommene dann keine Einwendungen gegen die Schuld erheben könne, wenn sie bereits im Steuerverfahren rechtskräftig festgesetzt ist. Demgegenüber ist Crisolli[190]) der Ansicht, es sei mit der heutigen Auffassung von der Stellung der Gerichts- und Verwaltungsbehörden nicht vereinbar, wenn ein Gericht in dem Verfahren gegen den nach § 120 Abs. 2 Verpflichteten die Entscheidung über einen Steuerfall für sich in Anspruch nehmen würde, obwohl dieser Fall auch von den zuständigen Steuerbehörden im Verfahren gegen den Steuerschuldner entschieden wird. Wenn die Gerichte schon im Strafverfahren, bei dem wesentlich mehr auf dem Spiele stehe, nach § 468 RAO. nicht selbständig entscheiden dürfen, so müsse das bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 120 Abs. 2 erst recht gelten.

Der Ansicht Crisollis ist zu folgen. Die Entscheidung über das Bestehen oder die Höhe der Steuerschuld ist von Vorfragen abhängig, die nicht dem bürgerlichen Recht, sondern einzig und allein dem Gebiete des Steuerrechts angehören. Über diese Fragen zu entscheiden, sind in erster Linie aber die Steuerbehörden berufen. Mit Recht weist Crisolli

---

[187]) Ein etwa ergangener Steuer- oder Haftungsbescheid hat nur die Bedeutung einer Mahnung nach bürgerlichem Recht und ist im steuerlichen Rechtsmittelverfahren ohne sachliche Prüfung aufzuheben.
[188]) Bühler S. 225.
[189]) Liebisch S. 80.
[190]) Crisolli in JW. 1937 S. 1220.

im Zusammenhang hiermit auf die Vorschrift des § 468 RAO. hin. Der dort enthaltene Rechtsgedanke, daß die Entscheidung über Fragen des Steuerrechts den Steuerbehörden zusteht, findet sich übrigens auch in § 330 Abs. 2 RAO. und § 14 Abs. 5 BeitrO., nach denen der gemäß § 120 Abs. 1 RAO. Haftende in der von ihm erhobenen Feststellungsklage auf Einwendungen gegen seine Leistungs- oder Duldungspflicht beschränkt ist, Einwendungen gegen die Steuerschuld selbst dagegen nur im steuerlichen Beschwerdeverfahren geltend machen kann. Es liegt kein Grund vor, den nach § 120 Abs. 2 Haftenden besser zu stellen. Die Frage, ob dem durch Vertrag verpflichteten Erwerber im Verfahren vor den ordentlichen Gerichten auch Einwendungen gegen das Bestehen und die Höhe der Steuerschuld zustehen, ist daher zu verneinen. Hierüber entscheiden nur die Finanzbehörden im Steuerverfahren gegen den Steuerschuldner.